

Universidade de Brasília
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Bacharelado em Ciências Contábeis

Bruna Mariano Lopes de Oliveira

**ADOÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA NA NOVA CONTABILIDADE
PÚBLICA: implicações no Balanço Patrimonial e Plano de Contas da União.**

BRASÍLIA,
2014

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Roberto de Goes Ellery Junior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professora Mestre Rosane Mario Pio da Silva
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – diurno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – noturno

Bruna Mariano Lopes de Oliveira

**ADOÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA NA NOVA CONTABILIDADE
PÚBLICA: implicações no Balanço Patrimonial e Plano de Contas da União.**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília, como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas

BRASÍLIA,
2014

Bruna Mariano Lopes de Oliveira

**ADOÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA NA NOVA CONTABILIDADE
PÚBLICA: implicações no Balanço Patrimonial e Plano de Contas da União.**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília, como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas

Brasília, 18 de junho de 2014.

Banca Examinadora

Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas
Universidade de Brasília - UnB

Prof. Doutor Eduardo Tadeu Vieira
Universidade de Brasília - UnB

OLIVEIRA, Bruna Mariano Lopes.

Adoção do regime de competência na nova contabilidade pública: implicações no balanço patrimonial e plano de contas da União. Bruna Mariano Lopes de Oliveira – Brasília, 2014. 77 p.

Orientador (a): Prof. Doutor José Marilson Martins Dantas

Trabalho de Conclusão de curso (Monografia – Graduação) – Universidade de Brasília, 2014/1.
Bibliografia.

1. Introdução. 2. Arcabouço Teórico 3. Metodologia. 4. Análise e Interpretação do Estudo de Caso. 5. Considerações Finais. I. Contabilidade Pública. II. Regime de Competência. III. Harmonização Contábil Internacional

CDD –

À minha mãe, Sheyla, pois sem ela, nada disso seria possível e com ela, tudo é incrivelmente melhor;

Aos meu tios, Magson e Amaury, que me deram todo o suporte necessário para que eu almejasse o sucesso sem nunca antes esquecer minha essência e caráter; **À minha avó, Joana,** que me ensinou tudo sobre a vida da melhor maneira possível: vivendo;

À memória do meu avô, José Ribamar, meu grande e único ídolo.

AGRADECIMENTOS

À Deus, pois não há luz sem fé, nem superação sem obstáculos;

Ao professor Doutor José Marilson Martins Dantas pela disponibilidade e vontade de me ajudar no roteiro e desenvolvimento deste trabalho e pelo acompanhamento e orientação durante a realização deste;

À um grande amigo, Romildo Araújo da Silva, por sempre me oferecer tantas oportunidades de crescimento ao longo de nossa convivência;

À minha família e namorado, por estarem sempre ao meu lado nos melhores e piores momentos da minha vida.

“O degrau de uma escada não serve simplesmente para que alguém permaneça em cima dele, destina-se a sustentar o pé de um homem pelo tempo suficiente para que ele coloque o outro um pouco mais alto.”

(THOMAS HUXLEY)

**ADOÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA NA NOVA
CONTABILIDADE PÚBLICA:
implicações no Balanço Patrimonial e Plano de Contas da União**

RESUMO

A Contabilidade aplicada ao Setor Público é um ramo da Ciência Contábil que tem por finalidade aplicar as diretrizes aos órgãos de todas as esferas do governo. A partir da Lei 4.320/64, a Contabilidade Pública passou a ser normatizada com a finalidade de elaborar e controlar os orçamentos dos órgãos públicos. Contudo, com o surgimento da proposta de novos modelos contábeis alinhados aos padrões internacionais de contabilidade, essa realidade tende a se modificar. A antiga visão do Regime Misto foi cedendo lugar ao Regime de Competência através das normas emitidas pelo CFC em conjunto com as IPSAS, normas internacionais editadas pelo IFAC. O objetivo geral do trabalho consistiu em analisar se o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e o Balanço Geral da União de 2013 estão retratando as mudanças propostas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, melhorando a qualidade da informação e refletindo o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, especialmente quanto à implementação do regime de competência. Quanto à metodologia, utilizou-se a pesquisa qualitativa e indutiva de natureza aplicada. O objetivo se realizou de forma exploratória, utilizando-se a pesquisa bibliográfica, documental, estudo de caso e análise de dados. Constatou-se que o Plano de Contas da Administração Pública Federal e o Balanço Geral da União de 2013 já estão refletindo o novo enfoque patrimonial proposto ao setor público, onde algumas mudanças na mensuração de seus ativos e passivos já podem ser constatadas.

Palavras-Chave: Contabilidade Pública. Regime de Competência. Harmonização Contábil Internacional. Normas Contábeis.

LISTAS

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Escolas de Pensamento Contábil.....	19
Quadro 2 – Alterações trazidas pela NBC T16.....	29
Quadro 3 – Estrutura Plano de Contas – SIAF.....	43
Quadro 4 – Estrutura Básica Atual do PCASP.....	46
Quadro 5 – Definições de Balanço Patrimonial.....	49
Quadro 6 – Grupo Ativo Financeiro.....	51
Quadro 7 – Subgrupo Realizável a Curto Prazo.....	52
Quadro 8 – Subgrupo Realizável a Longo Prazo.....	54
Quadro 9 – Subgrupo Permanente.....	55
Quadro 10 – Grupo Passivo Financeiro.....	56
Quadro 11 – Grupo Passivo Não Financeiro.....	57
Quadro 12 - Grupo Patrimônio Líquido.....	58

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1 – Receitas (Correntes e de Capital).....	21
Ilustração 2 – Despesas (Correntes e de Capital).....	22
Ilustração 3 – Evolução da Contabilidade Pública e Gestão Fiscal no Brasil.....	30
Ilustração 4 – Níveis de Desdobramento PCAF.....	43
Ilustração 5 – Níveis de Desdobramento PCASP.....	47
Ilustração 6 – Estrutura Ativo Não Financeiro.....	52

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BGU – Balanço-Geral da União
BP – Balanço Patrimonial
CCONT - Coordenação-Geral de Contabilidade
CGU – Controladoria-Geral da União
CFC - Conselho Federal de Contabilidade
CRC – Conselho Regional de Contabilidade
CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis
DODF – Diário Oficial do Distrito Federal
GTCON – Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis
IAS – *International Accounting Standards*
IASC - *International Accounting Standards Committee*
IFRIC – *International Financial Reporting Interpretations Committee*
IFRS – *International Financial Reporting Standards*
IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*
NBC TG – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral
NBC TSP – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral
PCAF - Plano de Contas da Administração Pública Federal
PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PC – Princípios de Contabilidade
PL – Patrimônio Líquido
PCPR – Prestação de Contas da Presidenta da República
SERPRO – Serviço Federal de Processamento de Dados
SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
STN – Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
1.1 Problema.....	14
1.2 Justificativa.....	14
1.3 Objetivo.....	15
1.4 Método.....	15
2 ARCABOUÇO TEÓRICO.....	17
2.1 Breve história da Contabilidade.....	17
2.2 Contabilidade Pública no Brasil a partir da Lei 4.320/1964.....	18
2.3 Processo de Convergência Internacional das Normas Contábeis.....	23
2.3.1 Setor Privado: marco legal.....	23
2.3.2 Setor Público: marco legal.....	25
2.4 Regimes Contábeis.....	28
3 METODOLOGIA.....	32
3.1 Abordagem da pesquisa.....	32
3.2 Natureza e objetivos da pesquisa.....	33
3.3 Procedimentos Técnicos.....	34
3.4 Análise dos dados.....	36
4 ANALISE E INTERPRETAÇÃO DO ESTUDO DE CASO.....	38
4.1 Plano de Contas (PC).....	39
4.1.1 Plano de Contas da Administração Federal (PCAF).....	39
4.1.2 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).....	42
4.2 Balanço Patrimonial (BP).....	47
4.2.1 Ativo Financeiro.....	50
4.2.2 Ativo Não Financeiro.....	51
4.2.2.1 Realizável a Curto Prazo.....	51
4.2.2.2 Realizável a Longo Prazo.....	52
4.2.2.3 Permanente.....	53
4.2.3 Passivo Financeiro.....	55
4.2.4 Passivo Não Financeiro.....	56
4.2.5 Patrimônio Líquido.....	57
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	59

REFERENCIAL TEÓRICO.....63
ANEXOS.....70

1 INTRODUÇÃO

O estudo da Ciência Contábil envolve muito além da existência de eventos e lançamento resultante da aplicação do modelo de aplicação das partidas dobradas. Faz-se necessário o entendimento de sua origem, desenvolvimento e escopo. Sua história remonta desde à época primitiva, mas sempre com o mesmo objetivo: auxiliar os usuários da informação a tomarem decisões e facilitar o controle e divulgação dos dados por parte dos detentores da informação.

A Contabilidade pode ter como foco de atividade várias áreas tais: Pública, Gerencial, Financeira, Atuarial, Social, Ambiental, entre outras. Esse trabalho será voltado especificamente para a Contabilidade Pública e a adoção recente do regime de competência pelo setor público.

Conforme a Resolução 1.128/2008 e posterior atualização pela Resolução 1.437/2013 do Conselho Federal de Contabilidade, a Contabilidade Pública foi definida como: “Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.”

Norteadas pela Lei 4.320/64, a Contabilidade Pública sofreu poucas alterações até 2008, quando foram publicadas as primeiras normas técnicas, emitidas pelo CFC, voltadas especificamente para o setor público. A Lei 4.320/64 instituiu normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, estando vigente até o momento.

Segundo Nascimento (2007, p. 44), a harmonização contábil está relacionada à adequação da Contabilidade de vários países aos fundamentos e regras de uma mesma norma ou conjunto de normas ou às práticas contábeis mundialmente existentes sob consenso, e não sob imposição. Com a Contabilidade Pública não é diferente, havendo cada vez mais a necessidade de confrontação entre as finanças públicas de diversas nações para que existam parâmetros que permitam verificar o desempenho de cada uma delas.

Os principais instrumentos que trabalham de forma conjunta em busca da harmonização das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional são as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica - NBC T 16, Normas Brasileira de Contabilidade Aplicada Ao Setor Público - NBC TSP, Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP e Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público – IPSAS traduzidas.

Esse trabalho surge com a proposta de estudar e analisar as alterações provocadas pela aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC Ts) e pelo desenvolvimento do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), ambos instrumentos de orientação para que a Contabilidade Pública se alinhe com os objetivos propostos pelas Normas Internacionais de Contabilidade, havendo assim uma adequação e convergência relacionado a utilização do regime de competência. Posto isso, os principais instrumentos utilizados no trabalho para fazer tal análise são dados extraídos dos Balanços Patrimoniais da União referentes ao exercício de 2007 e 2013 e a apreciação do novo Plano de Contas do Setor Público em comparação com o antigo Plano de Contas da Administração Federal.

1.1 Problema

A pesquisa busca responder a questão: houve impacto no Balanço Patrimonial da União do exercício de 2013 derivado especificamente da busca de implementação do regime de competência?

1.2 Justificativa

A Contabilidade Pública vive um processo de convergência às normas internacionais e apesar das normas voltadas ao setor público terem sido emitidas em 2008 pelo CFC, muitas entidades públicas ainda não haviam de fato apresentado seus Balanços conforme instruções presentes nas IPSAS, NBC Ts e MCASP, pois tal processo de convergência exige esforços dos contadores e dos gestores públicos, visto que por anos a Contabilidade foi doutrinada sob a visão do regime contábil misto, ou seja, regime de caixa para as receitas e regime de competência para a despesa. Com essas alterações, a primeira mudança visível é a adoção do regime de competência tanto para despesas como para receitas.

É perceptível a falta de trabalhos acadêmicos que tratem especificamente da análise das mudanças ocorridas nas demonstrações contábeis com conclusões significativas que apontem mudanças relevantes relacionadas a esse processo pelo qual passa a Contabilidade Pública.

Portanto, a relevância desse trabalho justifica-se pela pouca existência de trabalhos acadêmicos que tratem especificamente da transição do regime misto para o regime de

competência na Contabilidade Pública, já que esse é um tema bem recente na Contabilidade, partindo assim para uma análise das mudanças ocorridas no Balanço Patrimonial da União. E justifica-se também pela necessidade de apontar as modificações reais e agora existentes decorrentes das necessidades do mundo globalizado em convergir suas diferentes transações econômicas e financeiras em uma só linguagem, culminando assim em uma harmonização das normas de contabilidade e consequente modificação das normas brasileiras, primeiramente em âmbito privado e depois, governamental.

1.3 Objetivo

O objetivo principal desse trabalho é verificar se os entes públicos já estão registrando as receitas e despesas públicas pelo regime de competência, especificamente o Governo Federal, por meio da análise do Balanço Geral da União publicado em 2008 e 2013, buscando identificar evidência da aplicação do regime de competência.

Espera-se identificar as diversas alterações previstas por essas normas e pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, que se baseia na Lei 4.320/64 e nas normas emitidas pelo CFC, visto que a visão do regime adotado no setor público foi alterado, passando do regime misto para o regime de competência.

Os objetivos secundários podem ser listados abaixo:

- a) identificar as normas relacionadas a contabilidade pública e a busca de mudança para o regime de competência;
- b) buscar a conceituação do regime de competência;
- c) analisar o balanço geral da união buscando identificar a aplicação do regime de competência

1.4 Método

Método, segundo Gil (1991) significa o caminho para se chegar a um fim. Para que um conhecimento possa ser considerado científico, é necessário identificar o método que possibilitou chegar a esse conhecimento. Para haver conhecimento científico, é necessário pesquisa, e essa pode ser classificada como quantitativa ou qualitativa para a análise do problema; quanto aos objetivos, pode ser explicativa, exploratória ou descritiva; já para os procedimentos, a pesquisa pode ser bibliográfica, documental, experimental, estudo de caso, estudo de campo, levantamento, entre outros.

Para atingir os objetivos propostos por essa pesquisa, o trabalho será desenvolvido com base no método indutivo aplicada dentro de uma pesquisa de natureza exploratória. A abordagem será qualitativa, pois o trabalho não se propõe a analisar os valores constantes nos Balanços Patrimoniais e sim as contas enquanto informação não-quantitativa, baseando-se no levantamento bibliográfico e documental da legislação brasileira referente aos procedimentos contábeis adotados no reconhecimento e no registro das despesas e receitas públicas.

A pesquisa bibliográfica teve como base artigos da área escritos em revistas especializadas, outros trabalhos acadêmicos submetidos à obtenção de grau em Bacharel e título de Mestre e a utilização de livros publicados envolvendo o assunto bem como consulta da legislação, normas, pronunciamentos, resoluções e outros materiais de apoio disponíveis nos sites do CFC, STN, CGU, CPC, visto que no contexto atual do mundo globalizado, muito material é disponibilizado para consulta pública na *internet*. Para coletar os dados, foram utilizados dois Balanços Patrimoniais da União referentes ao exercício de 2007 e 2013.

2 ARCABOUÇO TEÓRICO

2.1 Breve história da Contabilidade

A Contabilidade é uma ciência antiga, que antes mesmo de ser tratada como ciência, era praticada de forma intuitiva pelo homem primitivo há mais de 20.000 A.C, período conhecido como Paleolítico Superior ou Idade da Pedra Lascada. Para registrar seus feitos ou qualquer tipo de controle, era utilizado unicamente o desenho, afinal o conhecimento da escrita ou cálculo era inexistente.

Jaime Pinsky (2003, *apud* BUESA, 2010, p. 2) infere, que durante o período Neolítico, a transmissão oral das atividades era possível apenas dentro de um pequeno grupo, porém, quando isso era posto em conjuntos maiores, era necessário modificar essa forma de transmissão e buscar novos modos de comunicação. Surgiram assim os primeiros símbolos, praticamente autoexplicativos, os pictogramas, que inevitavelmente sofreram uma evolução decorrido algum tempo.

Os primeiros indícios, encontrados em registros, quanto à preocupação com o patrimônio de uma civilização é datado de 2300 A.C no Egito, China e Grécia. Segundo Yassuda (2004), a transição do desenho para os símbolos trouxe, na Mesopotâmia, o emprego de fichas de argila com escritas cuneiformes e a criação do sistema decimal, do calendário, da instituição de pesos e medidas, dos títulos de créditos e até do que futuramente viria a ser o alfabeto, acontecimentos esses de extrema importância para o avanço da contabilização patrimonial.

Melis (1950 *apud* SÁ, 1997, p. 13-4) separa, em quatro grandes períodos, o desenvolvimento da Contabilidade assim descritas:

- I. Mundo Antigo: dos primórdios da história até o ano de 1202 da era cristã;
- II. Sistematização: de 1202, por causa da formação do processo das partidas dobradas, até o ano de 1494;
- III. Literatura: de 1494, com a publicação da obra de Luca Pacioli, até 1840;
- IV. Científico: de 1840, com a obra de Francesco Villa, até os dias atuais.

Em relação ao primeiro período chamado de Mundo Antigo, também conhecido por *fase empírica* da Contabilidade, houve um desenvolvimento bastante lento da Contabilidade ao longo dos séculos. No período seguinte, da Sistematização, ocorreu o surgimento das partidas dobradas. Sá (1997) considera que o surgimento do método das partidas dobradas se deu no período lógico-racional, iniciado na segunda metade do século XI, onde para toda

equação que possui um débito, há um crédito correspondente e vice-versa. Em seu livro, Schmidt (2000) relata a existência de fichas de barro de vários formatos, perfurações e incisões situadas em sítios arqueológicos em Israel, Síria, Iraque, Turquia e Irã, datadas entre 8.000 e 3.000 a.C. e utilizadas na maioria das vezes para contar rebanhos de carneiro.

O terceiro período é marcado pelo lançamento do livro do Frei *Luca Pacioli* em 1494, denominado *Tractatus de computis et scripturis*, na qual pode-se perceber a preocupação do autor de expor como o registro dos fatos deveria ser feito e também buscar as razões dos conceitos. A última época conhecida como Científica contou com a presença de várias escolas e teorias diferentes e teve como marco a busca de doutrinadores pelo verdadeiro objeto de estudo da Contabilidade, conforme quadro abaixo:

Quadro 1 - Escolas de Pensamento Contábil

Escola	Principal defensor	Características
Pseudopersonalismo	Frei Luca Paciolo	Natureza empírica, sem base racional, baseia-se no pressuposto de que todas as contas devem ser consideradas como contas das pessoas à guarda de quem elas estejam confiadas. Conclui que entra, debita-se e tudo o que sai, credita-se.
Contismo	Giuseppe Bornaccini	Afirma que o objeto de estudo da contabilidade são as <i>contas</i> .
Materialismo Substancial	Francesco Villa	Definia o objeto da contabilidade como sendo a substância da conta, matéria chamada riqueza.
Personalismo	Giuseppe Cerboni e Giovanni Rossi	Tem-se como conceito mais difundido de patrimônio o conjunto de bens, direitos e obrigações. Esse pensamento difere do materialismo, pois estuda as relações pessoais que agem na substância patrimonial.
Controlismo	Fabio Bésta	Objeto da contabilidade seria o controle, o estudo da gestão nas suas causas e efeitos, o governo prudente e econômico.
Reditualismo	Eugen Schmalenbach	Objeto da contabilidade seria o lucro das empresas, o rédito (derivado do latim significando lucro), ou seja, o reconhecimento da perda ou do lucro como fonte principal da continuidade da atividade empresarial.
Aziendalismo	Leo Gomberg, Gino Zappa	Objeto da contabilidade seria apenas a relevação, com interesse da "Economia Aziendal" cujo objetivo era o de estudar todos os fenômenos da organização social em si.
Patrimonialismo	Vincenzo Masi (criador científico e fundamentador)	Considerava como objeto de estudo da Contabilidade os fenômenos do patrimônio aziendale, dividindo seus estudos em estática patrimonial, dinâmica patrimonial e relevação ou levantamento patrimonial.

Fonte: adaptado de Santos (2000) e Silva (2012)

2.2 Contabilidade Pública no Brasil a partir da Lei 4.320/1964

Antes de se falar sobre a Contabilidade Pública no Brasil a partir da lei decretada em 1964, faz-se necessário entender o Orçamento Público em suas bases de origem tanto em países estrangeiros quanto no Brasil.

Acredita-se que a origem do Orçamento Público está ligada ao século XIII com a imposição da Carta Magna, em 1215, pelos senhores feudais ao Rei João Sem-Terra, cuja intenção era limitar os poderes do rei quanto à arrecadação excessiva e realização sem controle dos gastos na Inglaterra. Conforme o artigo 12 da referida Carta:

Nenhum tributo ou auxílio será instituído no Reino, senão pelo seu conselho comum, exceto com o fim de resgatar a pessoa do Rei, fazer seu primogênito cavaleiro e casar sua filha mais velha uma vez, e os auxílios para esse fim serão razoáveis em seu montante. (GIACOMONI, 2002, p. 38)

Ao longo dos anos, a prática orçamentária tomava forma e mantinha seu desenvolvimento de acordo com as necessidades e revoluções de cada país, devido à crescente insatisfação da sociedade quanto à alta cobrança de impostos. Três foram os países que mais se destacaram em relação a esse progresso orçamentário: nos Estados Unidos, cujo marco foi a Declaração dos Direitos do Congresso da Filadélfia; na Inglaterra, a Carta Magna; na França, a Revolução Francesa.

Em relação às várias Constituições, que tiveram o Brasil como palco e, conseqüentemente, as discussões em torno do processo orçamentário, Wilges (1995) afirma que já na Constituição Imperial de 1824, estabeleceram-se as primeiras normas sobre o orçamento público brasileiro. Em 1926, a Reforma Constitucional eliminou as distorções relativas à proposta orçamentária, introduzindo em seu texto o princípio orçamentário da exclusividade. A Constituição de 1934 fez retornar a competência para elaboração do orçamento ao Poder Executivo, onde em seu texto constitucional estavam presentes os princípios da unidade, universalidade, especificação, exclusividade e anualidade. Em 1967, a Constituição obrigou o Congresso a ter como única prerrogativa a de aprovar ou rejeitar o orçamento em sua totalidade, não mais ter competência para fazer alterações na proposta orçamentária. Por fim, na Constituição de 1988, houve a exigência da elaboração do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e de orçamentos de investimentos das empresas estatais. Também estavam explicitados os princípios orçamentários da anualidade, da exclusividade, da não-afetação de receitas, do equilíbrio orçamentário.

Juntamente com todas as modificações trazidas pelas Constituições, foi criada a Lei 4.320 de 1964, decretada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo então Presidente da República João Goulart, com o comprometimento de instituir uma padronização para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos diversos níveis de governo: União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

A referida lei dispõe primeiramente sobre a Lei do Orçamento e seus componentes, discriminando Receita e Despesa. Quanto à Receita, é disponibilizado um capítulo para

classificá-la em Correntes e de Capital, especificando contas que serviriam de exemplo para cada grupo, como visto abaixo na ilustração 1:

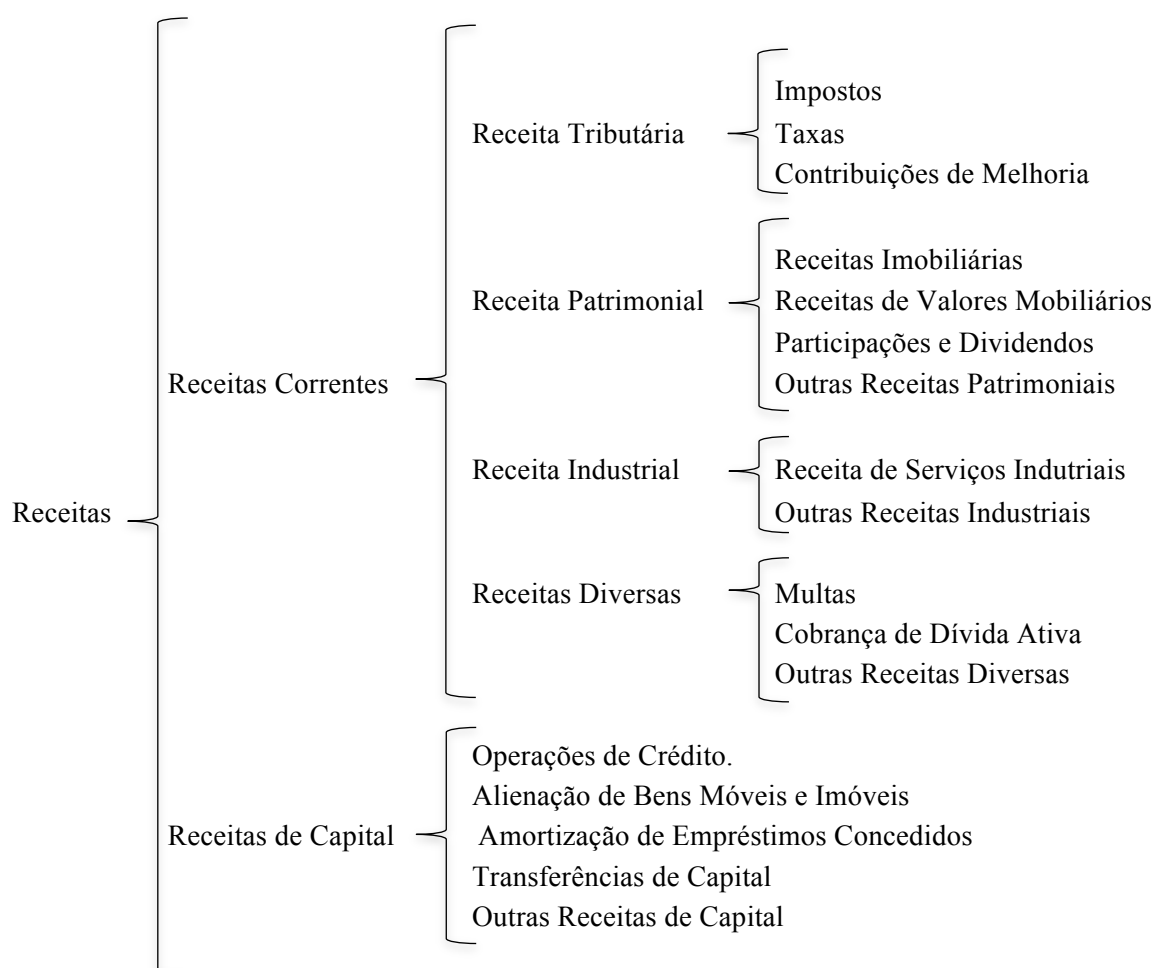


Ilustração 1 – Receitas
(Correntes e de Capital)
Fonte: Elaborado pela autora
com base na Lei nº 4.320/1964.

A redação dada no que se refere à classificação de Despesas, a lei enuncia duas categorias econômicas: Despesas Correntes e Despesas de Capital, assim como a classificação realizada para as Receitas, onde o texto da lei se propõe a discriminar tais categorias em duas seções. Ainda é possível enumerar tais assuntos tratados pela lei: Proposta Orçamentária, Exercício Financeiro, Créditos Adicionais, Execução do Orçamento, Fundos Especiais, Controle da Execução Orçamentária, Contabilidade, Balanços, Autarquias e Outras Entidades. A Ilustração 2, tem por objetivo explicitar as contas propostas pela lei no que se refere às Despesas, tanto Corrente como de Capital.



Ilustração 2 - Despesas
(Correntes e de Capital)

Fonte: Elaborado pela autora
com base na Lei nº 4.320/1964.

Outra lei de grande importância para a Contabilidade Pública além da 4.320/64 e o Decreto Lei 200 de 1967 é a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Lei Complementar nº 101, promulgada em 4 de maio de 2000, sendo ela a norma orçamentária mais importante recentemente adotada no Brasil. Apesar dessa lei não tratar sobre os aspectos contábeis, como plano de contas, receitas e despesas, a LRF dispõe sobre relatórios necessários ao controle da Contabilidade Pública, sendo essa lei de fundamental importância para o desenvolvimento econômico do governo.

Pode-se enumerar, assim, dois limites de controle dos gastos públicos trazidos pela LRF: limite de endividamento e limite de gasto com pessoal. Além disso, estabelece normas de finanças públicas voltadas também para o controle de todos os demais aspectos do orçamento desde a formulação até a execução, e privilegia a questão da transparência ao exigir a publicação de relatórios de execução. Os atos de governo da administração pública são norteados através dos princípios constitucionais expressos no artigo 37, caput, da Constituição Federal de 1988 e também na LRF, que já no § 1º do artigo 1º, traz regras de gestão fiscal que englobam planejamento, transparência, controle e responsabilidade no gerenciamento dos recursos públicos. (MIRANDA, 2013)

Mais recentemente, em 21 de novembro de 2008, foram aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). A intenção proposta pelas Normas foi contribuir para a uniformização de práticas e procedimentos contábeis, adequando-se às Normas Internacionais de Contabilidade. É necessário, entretanto, deixar claro que o objetivo principal das Normas reside na necessidade de apresentar a contabilidade e sua aplicação no setor público, indo além da simples regulação de procedimentos contábeis. Com as mudanças trazidas, o orçamento público passa a tratar do fluxo de caixa do Governo, baseando-se em autorização legislativa para arrecadar receitas e realizar despesas. Assim, os fatos administrativos passarão a ser examinados e registrados quando gerarem modificações em algum elemento do ativo, passivo e patrimônio líquido e não quando originarem no orçamento. (ARRUDA, 2009).

Trabalhando em conjunto com as Normas aprovadas pelo CFC, está o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). Ele é resultado do trabalho dos grupos técnicos criados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), cujo objetivo é o de reduzir divergências e facilitar a transparência da gestão fiscal e racionalização dos custos conforme enunciado no próprio sítio do Tesouro. Desde sua criação em 2009, quando substituiu o Manual de Receita Nacional e o Manual de Despesa Nacional, ambos de 2008, 4 edições foram lançadas e revisadas, começando pela 2ª edição e tendo a 5ª com mais mudanças

significantes referentes ao regime contábil e plano de contas, apesar do STN ter iniciado um processo de revisão minucioso, tanto de conteúdo quanto de forma, visando atingir uma versão o mais definitiva possível do MCASP, a ser publicada em meados de 2014, com validade a partir do exercício de 2015. Esse processo de revisão é disponibilizado para consulta pública, sendo analisados na elaboração da versão final da 6ª Edição do MCASP. Segundo o sítio do Tesouro, as recomendações dos grupos técnicos são os pilares do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP e o Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF. Estando, nestas medidas, a representação de mais uma conquista rumo à implementação de um novo modelo de contabilidade pública a ser implantado no país.

2.3 Processo de Convergência Internacional das Normas Contábeis

A harmonização das normas contábeis se faz necessária na medida em que, diante da globalização dos mercados, os negócios não estão mais restritos apenas aos limites de um país. Isso pode ser visto na participação das multinacionais, que não se restringe apenas às transações com suas filiais, mas sim em uma atuação em nível internacional, envolvendo investimentos em ações negociadas em bolsas de valores de todo o mundo, tais como Petrobrás, Apple, Microsoft, Petrochina e diversas outras. (SANTOS et al., 2010).

Niyama e Silva (2008) apresentam alguns aspectos que levam à necessidade de uma linguagem comum entre os países de modo a estabelecer padrões contábeis uniformes, transparentes e comparáveis. São eles: a expansão das relações comerciais e internacionais no cenário globalizado, a necessidade de investimento e o avanço tecnológico, que permite fácil acesso à informação.

2.3.1 Setor privado: marco legal

O processo de harmonização contábil no âmbito da contabilidade do setor privado foi deflagrado em 1973. O comitê de pronunciamentos contábeis internacionais, chamado IASC, em inglês *International Accounting Standards Committee*, foi criado em 1973 pelos organismos profissionais de contabilidade de 10 países e representações: Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos, França, Irlanda, Japão, México, Países baixos e Reino Unido.

O IASC é uma fundação independente sem fins lucrativos e com recursos próprios procedentes de contribuições de vários organismos internacionais, assim como das principais empresas de auditoria. Os primeiros pronunciamentos contábeis publicados pelo IASC foram

chamados de IAS. Muitas normas IAS continuam vigentes, apesar de terem sofrido alterações ao longo do tempo. Essa entidade foi criada com o objetivo de formular e publicar de forma totalmente independente um novo padrão de normas contábeis internacionais que pudesse ser mundialmente aceito.

Em 1997, foi criado o *Standing Interpretations Committee* (SIC), um comitê técnico dentro da estrutura do IASC responsável pelas publicações de interpretações contábeis. Também denominadas SIC, estas interpretações têm o objetivo de esclarecer as dúvidas dos usuários. Posteriormente, em 2001, o SIC recebeu nova nomenclatura mudando para *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC). Este Comitê passou a ser responsável pela publicação, a partir de 2002, de todas as interpretações sobre o conjunto de normas internacionais, denominadas IFRIC.

Em 1977, foi criada a Federação Internacional dos Contadores ou IFAC (International Federations of Accountants). Em 2000, com a criação do Comitê do Setor Público do IFAC, começaram a ser emitidas as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público – NICSP com base nas normas emitidas pelo IASC/IASB para o setor privado. As NICSP são as únicas normas internacionais voltadas especificamente para a contabilidade do setor público ou contabilidade governamental.

Em 2001, foi criado o IASB (International Accounting Standards Board), que assumiu as responsabilidades técnicas do IASC, cujo objetivo foi o de melhorar a estrutura técnica de formulação e validação dos novos pronunciamentos internacionais a serem emitidas pelo IASB. As principais normas do setor privado são emitidas pelo IASB.

Em março de 2004, muitas normas IAS/IFRS foram publicadas pelo IASB, incluindo o IFRS 1, o qual definiu os princípios a serem observados pelas empresas no processo de conversão e a primeira publicação de demonstrações financeiras em IFRS. Em 2005, todas as empresas europeias abertas passaram a adotar obrigatoriamente as normas em IFRS para a publicação de suas demonstrações financeiras consolidadas.

Já o processo brasileiro de adoção das normas contábeis fundamentadas no padrão IFRS (International Financial Reporting Standards), teve efetivo início com as sociedades abertas e empresas de grande porte, a partir de 1º de janeiro de 2008, após a promulgação da Lei 11.638/07, com o objetivo de fazer alterações significativas da Lei 6.404/76, primeira a tratar sobre as Sociedades por Ações. (BARBOSA; DIAS; PINHEIRO, 2009).

No Brasil, as IAS, voltadas para o setor privado, apesar de não terem sido adotadas, integralmente, pelo principal órgão regulador, que é o Conselho Federal de Contabilidade –

CFC, muitos conceitos e regras foram acolhidos e inseridos nas Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC.

No final de 2008, é editado a Medida Provisória 449/08 (MP) para corrigir algumas falhas apresentadas pela Lei 11.638/07, transformada posteriormente na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. As principais alterações trazidas por essas Leis à Lei 6.404/76 quanto ao Balanço Patrimonial são:

Classificação do Ativo e do Passivo em "Circulante" e "Não Circulante"; Extinção do grupo Ativo Permanente; Restrição ao longo do exercício de 2008 e extinção, na data de 5/12/08, do subgrupo "Ativo Diferido"; Criação do subgrupo "Intangível" no grupo do Ativo Não Circulante; Proibição da prática da reavaliação espontânea de ativos; Aplicação, ao final de cada exercício social, do teste de recuperabilidade dos ativos (teste de impairment); Registro, em contas de ativo e passivo, dos contratos de arrendamento mercantil financeiro (leasing); Extinção do grupo Resultado de Exercícios Futuros; Criação, no Patrimônio Líquido, da conta de "Ajustes de Avaliação Patrimonial"; Destinação do saldo de Lucros Acumulados; Alteração da sistemática de contabilização das doações e subvenções fiscais, anteriormente contabilizadas em conta de Reserva de Capital; Alteração da sistemática de contabilização dos prêmios nas emissões de debêntures, anteriormente contabilizados em conta de Reserva de Capital; Extinção da classificação das Receitas e Despesas em Operacionais e Não Operacionais; Criação do Regime Tributário de Transição (RTT); Implantação da apuração do Ajuste a Valor Presente de elementos do ativo e do passivo. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009)

Por meio da Resolução CFC no. 1.055, de 07 de outubro de 2005, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, em função das necessidades de: convergência internacional das normas contábeis; centralização na emissão de normas dessa natureza; e representação de processo democráticos na produção dessas informações, segundo sítio do CPC. Esse órgão, desde 2008, emitiu: 48 pronunciamentos, 6 orientações e 17 interpretações, com o objetivo de adequar a Contabilidade brasileira aos moldes internacionais (CPC, 2014).

A deliberação CVM no. 609 dada em 22 de dezembro de 2009, aprova o Pronunciamento Técnico CPC 37 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que especificamente trata diretamente sobre a Adoção das Normas Internacionais. CPC 37, que tomou como base a IFRS 1 - First-time Adoption of International Financial Reporting Standards, norma emitida pelo IASB com o objetivo de regular a aplicação integral das Normas Internacionais. Em linhas gerais, o CPC 37 requer que a entidade cumpra com cada IFRS vigente no final de seu primeiro período de reporte de acordo com as IFRSs, conforme enunciado no próprio Pronunciamento Técnico.

Outra mudança que ocorreu também devido ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade foi quanto aos Princípios de Contabilidade. A Resolução CFC

no. 1.282/10 se propôs a atualizar e consolidar a Resolução CFC no. 750/93. As principais alterações foram: primeiramente, no nome dado aos princípios, passando de “Princípio Fundamentais de Contabilidade (PFC)” para “Princípios de Contabilidade (PC)”; novas redações dadas aos artigos referentes aos princípios; e revogação do artigo 8º e seu § único, juntamente com os incisos I, II e III, que tratavam do Princípio da Atualização Monetária, pela Resolução CFC nº. 1282/10.

2.3.2 Setor público: marco legal

No setor público, a Harmonização das Normas Internacionais coube à Internacional Federation of Accountants – IFAC, organização mundial composta por 173 membros e associados, com a criação do Comitê do Setor Público em 2000 e emissão das primeiras Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS, em inglês) desenvolvidas para a Contabilidade Pública. As IPSAS/IFAC são as principais fontes normativas internacionais do setor público, porém os países podem editar algumas normas específicas para serem utilizadas pelos países ou blocos, conforme mostra a cartilha da STN sobre os desafios na implantação da Nova Contabilidade Pública. São elas: GASB (Governmental Accounting Standards Board); EPSAS (European Public Sector Accounting Standards); e GFSM2001 (Government Finance Statistics Manual).

Em janeiro de 2010, O Conselho Federal de Contabilidade divulgou um manual com as IPSAS traduzidas e dessa forma, a contabilidade passa a evoluir em seus objetivos quanto ao estudo da gestão e controle da situação financeira e patrimonial da entidade pública, identificando assim as perspectivas futuras dos órgãos. Em decorrência, a nova contabilidade pública passa a fazer o registro integral do Patrimônio Público, identificando a movimentação de seus valores e visando sua evidenciação em diversos momentos e situações.

No Brasil, a revolução na Contabilidade Governamental inicia-se em 2008 com a publicação da Portaria no. 184 pelo Ministério da Fazenda, iniciando oficialmente o processo de convergência das práticas contábeis vigentes no Setor Público Brasileiro com as Normas Internacionais de Contabilidade, sendo publicadas, no mesmo ano, as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. (CRUVINEL; LIMA, 2011)

A Lei 12.249/2010 define que o Conselho Federal de Contabilidade tem a atribuição legal de editar as Normas Brasileiras de Contabilidade, tanto as técnicas quanto as profissionais, o que contribui para o processo de melhoria do nível da informação contábil aplicada ao setor público.

A Resolução CFC 1.111/2007, cujo objetivo é interpretar os princípios fundamentais de contabilidade sob a perspectiva do setor público, dispõe:

Adicionalmente, as novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, e que seus demonstrativos - item essencial das prestações de contas dos gestores públicos - devem ser elaborados de modo a facilitar, por parte dos seus usuários e por toda a sociedade, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo orçamentário, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro.

A resolução CFC 1.328/11, determina que as normas editadas pelo Conselho sigam os mesmos padrões de elaboração e estilo utilizados pelas normas internacionais. Dessa forma, a resolução classifica as normas brasileiras de contabilidade em normas profissionais e técnicas voltadas para o setor público, denominadas NBC T SP, que:

São as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, emitidas pela International Federation of Accountants (IFAC); e as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais.

As NBCASP são uma espécie de instrumento de convergência e adaptação das normas internacionais à realidade brasileira e são divididas em dois tipos: as que convergem com as IPSAS, que são as NBC TSP, e as que derivam das necessidades locais, as NBC T.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) foram colocadas em audiências públicas como uma continuidade do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao Setor Público. Abaixo estão listadas algumas de maior relevância para esse trabalho:

NBC TSP 1 - Apresentação das Demonstrações Contábeis
 NBC TSP 4- Efeito das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
 NBC TSP 5 - Custos de Empréstimos
 NBC TSP 6 - Demonstrações Consolidadas e Separadas
 NBC TSP 7 - Investimento em Coligada e em Controlada
 NBC TSP 12 - Estoques
 NBC TSP 13 - Operações de Arrendamento Mercantil
 NBCT SP 16.11 - Norma de Custo
 NBC TSP 17 - Ativo Imobilizado
 NBC TSP 19 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
 NBC TSP 21 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa
 NBC TSP 23 - Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)
 NBC TSP 24 - Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis
 NBC TSP 25 - Benefícios a Empregados
 NBC TSP 26 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
 NBC TSP 31 - Ativo Intangíveis

Além das NBC TSP, foram editadas, até o presente, onze (11) NBC Ts, aprovadas entre 2008 e 2011. É possível observar abaixo, no quadro 2, as mudanças trazidas por essas normas:

Quadro 2 - Alterações trazidas pela NBC T16

NBC T	Antes	Depois
16.1	Objeto: Orçamento	Objeto: Patrimônio
16.2	Composto por 4 subsistemas: de Informações Orçamentárias, de Informações Financeiras, de Informações Patrimoniais e de Compensação	Além dos 4, insere-se mais um: Subsistema de Custo
16.3	Planejamento executado segundo prioridades do gestor, sem avaliação de desempenho e sem explicações	Existem bases para o controle contábil do planejamento
16.4	Transações: atos e fatos geradores de mudanças (qualitativas e quantitativas, efetivas ou potenciais) no patrimônio	Foram estabelecidos conceitos, tipicidade e natureza das transações no setor público
16.5	Registros contábeis são baseados em documentos reais e legais, mas não há Notas Explicativas	Foram criados critérios para o registro dos atos e fatos que possam intervir no patrimônio
16.6	As demonstrações contábeis eram 4: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais e Balanço Patrimonial	Criadas mais 2 demonstrações complementares: Demonstração do Fluxo de Caixa e Demonstração do Resultado Econômico
16.7	Não há Notas Explicativas para a Consolidação das Demonstrações Contábeis	As demonstrações devem englobar transações contábeis de cada órgão, fundo ou entidade
16.8	A fiscalização do Município fica a cargo do Poder Legislativo, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, forma de lei	O controle interno passa a abranger a preservação do “patrimônio público”. Exercido em todos os níveis da entidade
16.9	Não havia obrigação de calcular e contabilizar a depreciação, amortização e exaustão de ativos.	Estabelecidos critérios para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão dos ativos tangíveis e intangíveis.
16.10	A avaliação e mensuração dos ativos e passivos é efetuado esporadicamente por meio de implantação de comissões	Criados critérios para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades
16.11	Não existia um sistema de custos propriamente dito que se voltava para a apuração de custos no setor público. Uma das ferramentas utilizadas era a base de dados disponível no Sistema de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI	Criado o Sistema de Custos do Governo Federal cujo objetivo é subsidiar decisões governamentais e organizacionais para alocação mais eficiente do gasto público

Fonte: adaptado de Arruda (2009).

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), parte integrante da estrutura do Ministério de Estado da Fazenda, tornou-se o órgão central do Sistema de Administração Financeira Federal e do Sistema de Contabilidade Federal e assumiu o desafio de colocar em ordem as

contas públicas do Brasil, conforme enunciado em seu próprio sítio eletrônico. Dessa forma, a STN conta com instrumentos para que os processos sejam executados adequadamente, tais como: MCASP, Instruções e Procedimentos Contábeis (IPCs), capacitação dos grupos de trabalho e disseminação das normas entre as entidades públicas.

Em resumo ao Processo de Convergência pelo qual passaram as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, o histórico desse desenvolvimento pode ser ilustrado abaixo. Todo esse processo tende a culminar em mais um grande objetivo: a consolidação completa das demonstrações contábeis sob um novo padrão contábil em 2015.

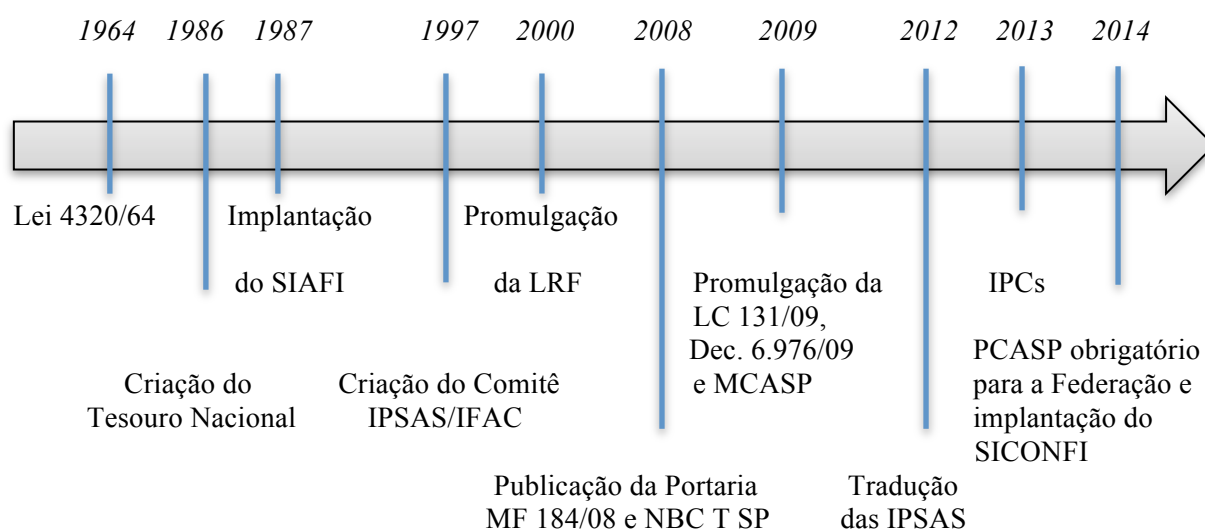


Ilustração 3 – Evolução da Contabilidade Pública e Gestão Fiscal no Brasil.
Fonte: adaptado da Cartilha do Tesouro Nacional

2.4 Regimes Contábeis

Dentre seus conceitos e diretrizes, a contabilidade indica a utilização de dois regimes diferenciados: o de Caixa, também chamado de Gestão; e o de Competência, conhecido ainda como de Exercício. Quando há a aplicação desses dois regimes em conjunto, surge um terceiro: o Regime Misto, necessário para a apuração do resultado do exercício das entidades pertencentes ao setor público no Brasil, sob o enfoque orçamentário.

No Regime de Caixa, são considerados receitas e despesas do exercício, ou seja tudo o que for recebido ou pago durante o ano financeiro, mesmo que se refiram a receitas e despesas realizadas em exercícios anteriores. Este regime apresenta uma abordagem restritiva, pois não fornece informações sobre demais ativos e passivos nem quanto ao impacto do consumo dos ativos da gestão pública contraídos no passado ou o comprometimento futuro dos ativos por meio da geração de passivos. (GNISCI, 2010)

A definição do Regime de Competência é trazida pelas IPSAS 1, primeira Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público traduzida, sob o seguinte texto:

É o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando o caixa ou seus equivalentes são recebidos ou pagos). Portanto, as transações e eventos são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis referentes aos respectivos períodos. Os elementos reconhecidos sob o regime de competência são ativos, passivos, patrimônio líquido/ ativos líquidos, receitas e despesas. (IPSAS, 2006, p. 38)

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 26, o Regime de Competência deve ser utilizado a fim de que as entidades elaborem suas demonstrações contábeis, exceto para as demonstrações de fluxo de caixa. E na utilização desse regime, os itens são reconhecidos como ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas quando satisfazem as definições e critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

A Resolução CFC no. 1.121/2008 também afirma que um pressuposto básico para a elaboração das Demonstrações Contábeis é o da apropriação das receitas e das despesas, com suas mutações nos ativos e passivos e, conseqüentemente, no patrimônio líquido, com fundamento nos momentos em que seus fatos geradores contábeis ocorrem, e não apenas quando de seus reflexos no caixa. Isso caracteriza o Regime de Competência. Por outro lado, esses fatos geradores devem estar fundamentados economicamente, mas respaldados em fluxos de caixa já acontecidos ou em pagamentos e recebimentos por acontecer, mas desde que estes últimos sejam derivados de fatos geradores já ocorridos. O Regime de Competência exige também a confrontação das despesas com as receitas a que se relacionam.

A necessidade da adoção integral do regime de competência pelas entidades públicas, a fim de obter uma maior precisão quanto a sua situação patrimonial, surgiu a partir da aplicação dos princípios contábeis ao setor público como enunciado pela NBC T 16.1: “Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios fundamentais da contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público”.

Por meio da Resolução CFC no. 1.111/07 e posterior atualização realizada pela Resolução CFC no. 1.367/11, os Princípios de Contabilidade (PC), que desde 1993 já vigoravam no setor privado, sofreram um processo de interpretação sob a perspectiva do setor público. Segundo texto da resolução, o Princípio da Competência é enunciado assim:

Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

A NBC T 16.11 que trata do Sistema de Informação de Custos do Setor Público afirma que na geração de informação de custo, é obrigatória a adoção dos princípios de contabilidade em especial o da competência, devendo ser realizados os ajustes necessários quando algum registro for efetuado de forma diferente.

Para Ruppel (2001, p. 62), o Regime de Competência é considerado o melhor método no reconhecimento das receitas e despesas, tanto para as entidades do setor público como para as governamentais, tendo em vista que esse método proporciona melhor visualização da posição econômica e financeira das entidades.

Em decorrência da Lei 4.320/64, ainda vigente apesar do lançamento da MCASP e das NBCASPs, diversos autores tratavam o regime contábil empregado pelo setor público como sendo o Regime Misto. A primeira menção feita a esse regime foi na Lei 4.320/64 sob o seguinte texto:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:
I - as receitas nele arrecadadas;
II - as despesas nele legalmente empenhadas

Conforme Slomski (2007, p. 31 *apud* VIEIRA, 2010), “no Brasil, o regime de escrituração contábil é o regime misto, qual seja, para a receita orçamentária o regime de caixa e para a despesa orçamentária o regime de competência”. Sua afirmação fundamenta-se na Lei no 4.320/64 e no artigo 50, parágrafo 2º da Lei Complementar no 101, de 04 de maio de 2000.

Outro autor que interpreta também o regime deliberado pelas leis no 4.320/64 e a Complementar 101/00 é Carvalho (2005, p. 76), que enuncia que esse regime contábil é denominado de “regime misto, ou seja, o de competência para as despesas e o de caixa para as receitas”. Porém, o autor admite exceções à regra, como: a receita da dívida ativa, que é reconhecida no momento da sua inscrição (regime de competência), e a inscrição dos restos a pagar não-processados, que não obedece ao princípio da competência. (VIEIRA, 2010)

Marion (2006, p. 109) é enfático na sua percepção quanto aos regimes: “A contabilidade, tanto no âmbito fiscal como no científico, deverá ser efetuada nos moldes do Regime de Competência, que considera a Receita Ganha (gerada) em determinado período, no instante da transferência do bem ou serviço (Realização da Receita), e a Despesa Consumida neste período, associando-se (confrontando-se) a Receita para a apuração do resultado, não importando o recebimento (da receita) ou pagamento (da despesa)”.

Dessa forma, pode-se afirmar que o regime contábil no Brasil deve ser entendido por dois focos: orçamentário e patrimonial. O primeiro afirma que o regime contábil é misto, pois a receita orçamentária é reconhecida pelo regime de caixa e a despesa, pelo regime de competência. E o segundo foco, patrimonial, entende que tanto a receita orçamentária quanto a despesa orçamentária são reconhecidas pelo regime de competência. O que alterou não foi o conceito dos regimes contábeis e sim a visão que os autores tinham do regime adotado pela contabilidade pública antes das alterações trazidas pela MCASP.

Citando uma observação feita por Cruvinel e Lima (2011, p.76), a Contabilidade Governamental Brasileira adota para o registro das despesas o princípio de competência orçamentária, diferentemente do adotado pelas empresas do setor privado. Porém, a Nota Técnica no. 376/2009/CCONT/STN (apud Parecer PGFN/CAF/No. 510/2009) traz o entendimento da STN de que a intenção do legislador foi definir financeiramente o tratamento das receitas e das despesas do ponto de vista orçamentário, e não do regime contábil:

Para fins de acompanhamento da execução orçamentária, a área pública adota o regime misto para os registros da receita e despesa orçamentária. A receita segue o regime de caixa, sendo reconhecida no momento da sua arrecadação, e a despesa, o regime da anualidade orçamentária, sendo reconhecida pelo empenho, conforme descrito no art. 35, I e II, da Lei no. 4.320/64.

Segundo Moura (2003, p.60), é possível inferir que as despesas governamentais brasileiras são reconhecidas em decorrência da execução orçamentária, ou seja, o fato gerador para o reconhecimento da despesa não é, necessariamente, a sua efetiva realização, e sim o comprometimento orçamentário do exercício a que se refere. Já ao reconhecer as receitas, as entidades governamentais têm como embasamento legal o que determina a Lei n. 4.320/1964, e não os preceitos da Resolução n. 750/1993 do CFC.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Ao tentar definir o significado de metodologia, Fonseca (2002) exprime os conceitos de *methodos*, que significa organização, e *logos*, que é o estudo sistemático, a pesquisa, investigação; ou seja, metodologia é o estudo da organização, dos caminhos a serem percorridos, para se realizar uma pesquisa ou um estudo, ou para se fazer ciência. Etimologicamente, significa o estudo dos caminhos, dos instrumentos utilizados para fazer uma pesquisa científica.

Dessa forma, a metodologia se propõe a chegar ao fim proposto através do caminho escolhido de forma válida e não deve ser confundida com os métodos utilizados no trabalho. Os métodos, assim como as técnicas, são os procedimentos, os instrumentos utilizados para desenvolver uma pesquisa. No caso desse trabalho, o método utilizado foi o indutivo, que sustenta seu conceito na base da observação, quando é possível formular uma hipótese explicativa da causa do fenômeno. É através da indução que se chega a conclusões que são apenas prováveis (GERHARDT e SILVEIRA, 2009). Segundo Lakatos e Marconi (1991), o método indutivo caminha para planos mais abrangentes, indo das constatações particulares às leis e teorias gerais, em conexão ascendente.

Esse capítulo reservado à Metodologia da Pesquisa destaca a natureza e os objetivos da pesquisa; trata sobre a abordagem do problema; e comenta também sobre os procedimentos técnicos utilizados para coleta e análise dos dados.

3.1 Abordagem da pesquisa

O presente trabalho possui como abordagem de pesquisa a investigação qualitativa, que pode ser conceituada, conforme Minayo e Sanches (1993, p. 247), como uma investigação que se propõe a aprofundar a complexidade dos fenômenos, fatos e processos particulares e específicos de grupos mais ou menos delimitados em extensão e capazes de serem abrangidos intensamente.

Segundo Raupp e Beuren (2004, p. 92), abordar um problema qualitativamente pode ser uma forma adequada para conhecer a natureza de um fenômeno social. Defende, também, que sua utilização como tipologia de pesquisa na contabilidade é bem comum, afirmando que: “essa tipologia de pesquisa é primordial no aprofundamento de questões relacionadas ao desenvolvimento da Contabilidade, seja no âmbito teórico ou prático”.

Richardson (2008, p. 80) afirma que:

Em princípio, podemos afirmar que, em geral, as investigações que se voltam para uma análise qualitativa tem como objeto situações complexas ou estritamente particulares. Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Na pesquisa qualitativa não existe a preocupação com a representatividade numérica, pois o foco está no aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização, etc. Os pesquisadores que adotam a abordagem qualitativa se opõem ao pressuposto que defende um modelo único de pesquisa para todas as ciências, já que as ciências sociais tem sua especificidade, o que pressupõe uma metodologia própria. Assim, os pesquisadores qualitativos recusam o modelo positivista aplicado ao estudo da vida social, uma vez que o pesquisador não pode fazer julgamentos nem permitir que seus preconceitos e crenças contaminem a pesquisa (GOLDENBERG, 1997, p. 34)

Portanto, a natureza da pesquisa utilizada é justificada pelo próprio trabalho que não se atém à representação numérica das contas, grupos e subgrupos que pertencem ao Balanço Patrimonial da União e sim à própria natureza da conta, sua classificação e características dentro da estrutura dos grupos.

3.2 Natureza e objetivos da Pesquisa

A pesquisa empregada nesse trabalho é de natureza aplicada, ou seja, a geração de conhecimentos é voltada para a aplicação prática, para a solução de problemas específicos. Ela diferencia-se da pesquisa básica, que se propõe a gerar conhecimentos novos, necessários para o avanço da Ciência, sem aplicação prática. (GERHARDT e SILVEIRA, 2009, p. 34).

Considerando, então, tal natureza da pesquisa, é possível classificar o trabalho quanto ao seu objetivo como exploratória, uma vez que esse tipo de pesquisa permite aos pesquisadores observar, registrar, analisar e corresponder fatos ou fenômenos, descrevendo a realidade em sua essência.

Segundo Cervo e Bervian (2002, p. 69), os estudos exploratórios:

(...) não elaboram hipóteses a serem testadas no trabalho, restringindo-se a definir objetivos e buscar mais informações sobre determinado assunto de estudo (...) têm por objetivo familiarizar-se com o fenômeno ou obter nova percepção do mesmo e descobrir novas ideias”.

A pesquisa exploratória também tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. A grande maioria dessas pesquisas envolve: (a) levantamento bibliográfico; (b) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e (c) análise de exemplos que estimulem a compreensão. Essas pesquisas podem ser classificadas como: pesquisa bibliográfica e estudo de caso (GIL, 2007).

Outro autor que define a pesquisa exploratória é Vergara (1998, p. 45), quando diz que essa pesquisa “é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado que, por sua natureza de sondagem, não comporta hipóteses que, todavia, poderão surgir durante ou ao final da pesquisa”.

Os inúmeros trabalhos acadêmicos na área da contabilidade englobam os mais diversos temas e tratam sobre o conceito, objeto, objetivo e demonstrações contábeis presentes na Contabilidade. O presente trabalho pretende trazer um escopo definido e objetivo ao estudar especificamente o Plano de Contas e o Balanço Geral da União referente aos exercícios 2007 e 2013 em busca de informações que comprovem uma real mudança na Contabilidade Pública ao longo dos anos.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs T) foram aprovadas no final do ano de 2008, com exceção da 16.11, que trata sobre o Sistema de Custos e foi aprovada somente em 2011. Porém de 2008 até 2013, ainda é possível notar a baixa relação de trabalhos que tratem especificamente dos impactos trazidos na melhoria da qualidade da informação contábil pelas mudanças ocorridas em função da publicação das normas aplicadas ao setor público e a convergência com as normas internacionais.

3.3 Procedimentos Técnicos

Dentre os diversos procedimentos técnicos que podem ser adotados em uma pesquisa, esse trabalho utiliza dois para o desenvolvimento de suas ideias: a pesquisa bibliográfica, documental e o estudo de caso.

Conforme Raupp e Beuren (2004, p. 89), a pesquisa documental pode chegar a ser confundida com a pesquisa bibliográfica, devido a suas características, no entanto elas são diferentes quanto a natureza de suas fontes:

A pesquisa bibliográfica utiliza-se principalmente das contribuições de vários autores sobre determinada temática de estudo, já a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento

analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

Fonseca (2002, p.32) também afirma a similaridade entre a pesquisa documental e a bibliográfica. Segundo ele, a pesquisa bibliográfica utiliza fontes constituídas por material já elaborado, constituído por livros e artigos científicos localizados em bibliotecas. Já a pesquisa documental recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como tabelas estatísticas, jornais, revisitas, relatórios, notícias da internet, etc.

Pode-se afirmar, portanto, que por ser um trabalho científico, essa monografia já se apresenta como uma pesquisa bibliográfica, pois ela se baseia no estudos de livros e outros artigos científicos. Mas ela também se apresenta como uma pesquisa documental, já que para a construção dos argumentos e desenvolvimento do trabalho, utilizou-se como suporte outros tipos de fontes além dessas já mencionadas.

A pesquisa documental é um procedimento metodológico decisivo em áreas como as ciências humanas e sociais porque a maior parte das fontes escritas são quase sempre a base do trabalho de investigação. Dependendo do objeto de estudo e dos objetivos da pesquisa, pode se caracterizar como principal caminho de concretização da investigação ou se constituir como instrumento metodológico complementar. (SÁ-SILVA 2009, p. 13)

Alguns exemplos de pesquisa documental em Contabilidade são apresentados por Raupp e Beuren (2004, p. 90), em que eles destacam a sua importância “quando se deseja analisar o comportamento de determinado setor da economia, com os aspectos relacionados à situação patrimonial, econômica e financeira”, e conclui:

Percebe-se, portanto, o mérito da pesquisa documental em estudos que envolvam temas contábeis, no sentido de verificar fatos passados que possam ser úteis, não apenas como um registro de memórias, mas também para ajudar no presente e vislumbrar tendências futuras.

Quanto a um procedimento técnico ser classificado como um Estudo de Caso, Bruyne (1982) salienta que, ao utilizar o método de estudo de caso, o pesquisador procura demonstrar as dimensões presentes em uma situação, enfatizando sua complexidade natural e a inter-relação de seus componentes, o que caracteriza sua natureza como descritiva e exploratória, identificando características de um determinado fenômeno.

Fonseca (2002, p. 33) também pondera sobre o estudo de caso, caracterizando-o como um estudo de uma entidade bem definida tal como um programa, uma instituição, um sistema educativo, uma pessoa, ou uma unidade social. Visa conhecer em profundidade o como e o porquê de uma determinada situação que se supõe ser única em muitos aspectos, procurando descobrir o que há nela de mais essencial e característico. O pesquisador não pretende intervir

sobre o objeto a ser estudado, mas revelá-lo tal como ele o percebe. O estudo de caso pode decorrer de acordo com uma perspectiva interpretativa, que procura compreender como é o mundo do ponto de vista dos participantes, ou uma perspectiva pragmática, que visa simplesmente apresentar uma perspectiva global, tanto quanto possível completa e coerente, do objeto de estudo do ponto de vista do investigador.

Para Alves-Mazzotti (2006, p. 640), os exemplos mais comuns para esse tipo de estudo são os que focalizam apenas uma unidade: um indivíduo (como os casos clínicos descritos por Freud), um pequeno grupo (como o estudo de Paul Willis sobre um grupo de rapazes de classe trabalhadora inglês), uma instituição (como uma escola, um hospital), um programa (como o Bolsa Família), ou um evento (a eleição do diretor de uma escola).

No presente trabalho, o Estudo de Caso levou em consideração apenas o Plano de Contas da União e dois agrupamentos de dados pertencentes aos exercícios financeiros de 2007 e 2013, respectivamente, que se referem aos Balanços Patrimoniais da União. Os documentos utilizados neste trabalho foram as leis publicadas no Diário Oficial da República Federativa do Brasil, as normas, resoluções e pronunciamentos elaborados e publicados pelo Conselho de Contabilidade Federal, pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, as normas internacionais (IPSAS) traduzidas, os Manuais desenvolvidos pelos órgãos reguladores, o Plano de Contas da União e dois Balanços Patrimoniais da União.

3.4 Análise dos Dados

A análise dos dados, última seção da Metodologia da Pesquisa, corresponde ao processo realizado após a coleta e análise preliminar dos dados, que reunirá todos os documentos selecionados para fornecer uma interpretação coerente à pergunta realizada inicialmente no trabalho científico.

Gil (1999, p 168) traz essa mesma definição quando afirma que:

a análise tem como objetivo organizar e resumir os dados de tal forma que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para investigação.

A análise dos dados foi, portanto, realizada tendo como base o material referencial disposto nos endereços eletrônicos dos órgãos que detinham as informações relacionadas com o tema da pesquisa, tais como CFC, CGU, STN, CPC. As normas e balanços patrimoniais coletados referentes à área pública foram a base para a interpretação e desenvolvimento do trabalho.

Um dos dados utilizados na pesquisa foi o Balanço Patrimonial apresentado na Prestação de Contas da Presidenta da República que evidencia a situação patrimonial da União em 31 de dezembro de 2013. Nele, é possível verificar a posição estática dos ativos e passivos da União no final do período, possibilitando ao usuário da informação conhecer qualitativamente a composição dos bens e direitos (ativos), das obrigações (passivos), e dos capitais, reservas e resultados acumulados da gestão patrimonial ao longo de vários exercícios (patrimônio líquido), bem como dos atos administrativos no grupo intitulado Compensado. (PCPR, 2013)

Os resultados foram obtidos através da comparação entre os dois Balanços Patrimoniais da União e da análise do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, cujo o objetivo foi verificar se haviam modificações relevantes presentes nesses dois instrumentos de uso contábil devido à uniformização das contas contábeis e convergência das normas internacionais.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO ESTUDO DE CASO

Definida no art. 18 da Constituição Federal (1988), a União está compreendida na organização política da República Federativa do Brasil. Nos termos da lei do Código Civil, a União é considerada pessoa jurídica de direito público interno, porém quando em âmbito internacional, a República Federativa do Brasil, representado pela União, é pessoa jurídica de direito externo, visto no art. 21, inciso I, da Constituição (1988).

Previsto no art. 84 da CF (1988), é de competência da CGU, órgão central do Sistema de Controle Interno, a elaboração da Prestação de Contas Anual do Presidente da República. Dessa forma, a CGU pode verificar como o dinheiro público está sendo aplicado e fazer uma fiscalização mais apurada sobre a contabilidade da União e da Administração Pública, .

A Prestação de Contas Anual é encaminhada ao Congresso Nacional e nela constam diversas informações separadas por partes, além de contar também com relatórios e pareceres, que mostram as principais ações e o orçamento dos órgãos e entidades do Poder Executivo, além dos investimentos das empresas estatais. A divulgação desse documento amplia a transparência pública, estimula a participação da sociedade e conscientiza a população para o controle social dos gastos públicos. O cidadão pode acompanhar como os recursos públicos estão sendo usados e saber sobre a eficiência dos programas e projetos governamentais, , segundo informações extraídas do sítio do Portal Brasil.

Dentre as diversas partes que compõe uma prestação está aquela que analisa e traz informações sobre o Balanço Geral da União – BGU. Conforme descrição contida na parte V da Prestação de Contas da Presidenta da República, referente ao exercício de 2012, o BGU “agrega as informações dos órgãos da administração direta, das entidades da administração indireta e dos fundos, bem como consolida as demonstrações contábeis resultantes da execução das ações governamentais referentes aos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social”. Dessa forma, o BGU é composto pelos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais, exigidos pela Lei nº 4.320/64, e complementado pela Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Notas explicativas, que têm a finalidade de apresentar o regime e os critérios contábeis usados na preparação e outras informações que facilitem a sua compreensão, ainda segundo descrição da parte V da Prestação de Contas realizada em 2012.

Segundo disposto no Decreto no. 6.976, de 7 de outubro de 2009, o Balanço Geral da União é elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional com base no orçamento fiscal e da

seguridade social, a partir de informações do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), sendo possível controlar a execução orçamentária e financeira do Estado brasileiro e contabilizar gastos dos gestores públicos através dessa ferramenta.

Como objeto desse estudo, o foco se dará apenas nas Demonstrações Contábeis, especificamente o Balanço Geral da União, e Plano de Contas da União publicados em 2007 e 2013, mas todas as Prestações de Contas Anuais, desde 1997, podem ser encontradas no sítio da CGU na parte de Publicações e Orientações.

4.1 Plano de Contas (PC)

O Plano de Contas pode ser definido como a estrutura básica da escrituração contábil, pois é com sua utilização que se estabelece o banco de dados com informações para geração de todos os relatórios e livros contábeis, tais como: Diário, Razão, Balancete, Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultados e Análises, além de outros. (CFC, 2002).

Sá (1988, p.15) também define o plano de contas como sendo:

uma peça da técnica contábil que estabelece previamente a conduta a ser adotada na escrituração, através da exposição das contas em seus títulos, funções, funcionamento, grupamentos, análises, derivações, dilatações e reduções. É um conjunto de normas e intitulação de contas, previamente estabelecido, destinado a orientar os trabalhos da escrituração contábil.

Plano de Contas é um conjunto de determinadas contas em função do ramo de atividade e porte de cada empresa. Nele são apresentadas as contas, títulos e descrição de cada uma, bem como os regulamentos e convenções que regem o uso do plano e de suas contas integrantes do sistema contábil da entidade, tendo como finalidade servir de guia para o registro e a demonstração dos fatos contábeis. (CREPALDI, 2003).

Dessa forma, sendo o Plano de Contas uma ferramenta tão importante e essencial ao desenvolvimento da contabilidade, sua utilização se faz necessária tanto no setor privado quanto no setor público. No setor público, o primeiro plano de contas a ser desenvolvido foi o PCAF, gradativamente atualizado e transformado no PCASP, cuja obrigatoriedade, como novo plano de contas, é dada em 2014 para todos os entes da Federação.

4.1.1 Plano de Contas da Administração Federal (PCAF)

O Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI, desenvolvido e implantado em janeiro de 1987 pela STN em conjunto com o SERPRO, é um sistema contábil que tem por finalidade executar, acompanhar e controlar com eficiência e eficácia a correta

utilização dos recursos da União e, dessa forma, suprir o Governo Federal de um instrumento moderno e eficaz no controle e acompanhamento dos gastos públicos, conforme descrito no sítio da STN.

Desde a implantação do SIAFI, em 1987, surgiu a necessidade de um Manual que pudesse agregar todas as informações relacionadas com o Sistema, de forma a servir de base de orientação imediata para os usuários em geral. Dessa forma, a Instrução Normativa no. 05 de 1996 instituiu o Manual SIAFI, na forma on-line, a fim de padronizar os conceitos, normas e procedimentos relacionados com o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal.

O Manual SIAFI virtual é dividido por capítulos, seções e assuntos, sendo o SIAFI 02.06.00 uma seção para tratar só do Plano de Contas. Segundo tal seção, o Plano de Contas é adotado por todas as unidades gestoras integrantes do SIAFI, ou que venham a integrá-lo, sob a modalidade de uso total, sendo a CCONT/STN o Órgão responsável por sua administração,

A primeira versão do Plano de Contas da Administração Pública Federal - (PCAF) se deu com a Portaria MF 184/2008 e o Decreto 6.976/2009. O Plano foi editado até o sétimo nível tendo por base o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP, instituído pela Portaria STN 751/2009.

Pode-se notar que, quanto à padronização da linguagem e controle da execução orçamentária e financeira do Governo Federal, o PCAF atingiu os objetivos expostos no SIAFI. No entanto, quanto à evidenciação do Estado Patrimonial e suas variações, bem como em relação a propiciar o conhecimento mais adequado da situação econômico-financeira da gestão, não obteve o mesmo desempenho, pois preponderou o enfoque orçamentário e financeiro da gestão pública, conforme já tratado em seções anteriores. (VIEIRA, 2010).

O Plano de Contas da Administração Pública Federal (PCAF) é composto por contas que por sua vez são organizadas em Sistemas Contábeis. No manual, são descritos 4 Sistemas: Orçamentário, Compensação, Financeiro e Patrimonial.

A estrutura adotada pelo Manual SIAFI para representar o Plano de Contas da Administração Federal pode ser visto no quadro 3. Nele há a presença do grupo (1.9) ativo compensado, que juntamente com o grupo (2.9) passivo compensado, tem a finalidade de controlar o orçamento da receita e da despesa, a programação financeira, os restos a pagar, a dívida ativa e outros atos administrativos que possam afetar qualitativa e quantitativamente o patrimônio no futuro. As contas de controle são de grande importância para a operacionalização do SIAF, porque registram e comandam toda a dinâmica da gestão

orçamentária e financeira da administração pública federal e ainda guardam os atos administrativos que podem gerar impactos futuros no patrimônio. (VIEIRA, 2012)

Quadro 3 – Estrutura Plano de Contas - SIAFI

CONTAS PATRIMONIAIS	
1 Ativo	2 Passivo
1.1 Ativo Circulante	2.1 Passivo Circulante
1.2 Ativo Realizável a Longo Prazo	2.2 Passivo Exigível a Longo Prazo
1.4 Ativo Permanente	2.3 Resultado de Exercícios Futuros
1.9 Ativo Compensado	2.4 Patrimônio Líquido
	2.5 Passivo Compensado
CONTAS DE RESULTADO	
3 Despesa	4 Receita
3.1 Despesas Correntes	4.1 Receitas Correntes
3.2 Despesas de Capital	4.2 Receitas de Capital
	4.3 Dedução da Receita
5 Resultado Diminutivo do Exercício	6 Resultado Aumentativo do Exercício
5.1 Resultado Orçamentário	6.1 Resultado Orçamentário
5.2 Resultado Extra-orçamentário	6.2 Resultado Extra-orçamentário
	6.3 Resultado Apurado

Fonte: (STN, 2011)

Em relação à estrutura exposta no Manual, as Contas estão estruturadas por níveis de desdobramento, classificadas e codificadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação orçamentária, financeira e patrimonial da seguinte forma:

X . X . X . X . X . XX . XX Código Variável

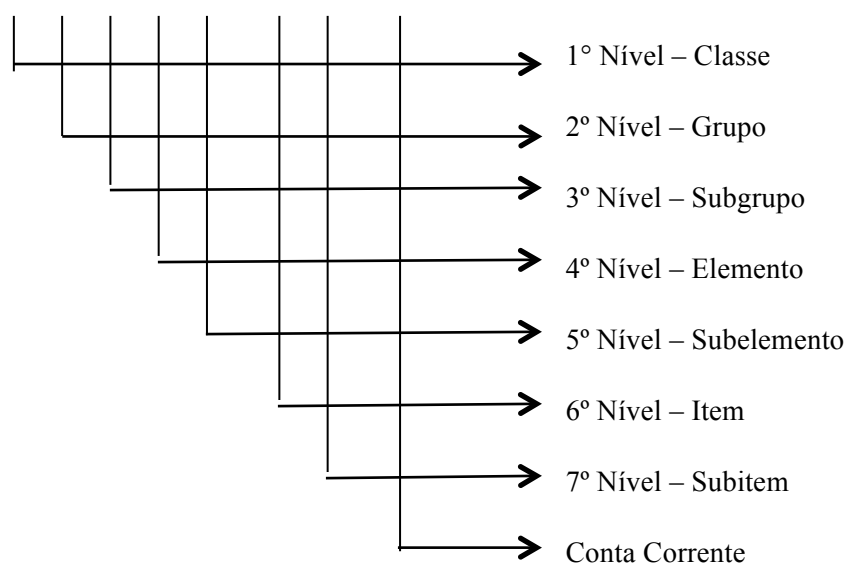


Ilustração 4 – Níveis de Desdobramento PCAF

Fonte: (STN, 2011)

As funções das contas são identificadas quanto à descrição, circunstâncias de débito e crédito, detalhamento, natureza de saldo e condições de encerramento (se gestão ou resultado). A conta corrente (código variável) permite o tratamento de informações conforme a individualização exigida pela conta objeto do detalhamento, de acordo com a tabela própria estruturada e cadastrada para permitir maior flexibilidade no gerenciamento dos dados necessários. (SIAFI, 2011)

4.1.2 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)

Segundo texto do sítio do STN, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) foi elaborado pela STN em conjunto com o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, tendo como objetivo uniformizar as práticas contábeis e adequar o novo Plano de Contas aos dispositivos legais vigentes, aos padrões internacionais de Contabilidade do Setor Público e às regras e procedimentos de Estatísticas de Finanças Públicas reconhecidas por organismos internacionais, permitindo assim que o PCASP consolide as Contas Públicas Nacionais, conforme determinação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O PCASP atua em conformidade com os princípios da administração pública, com as leis de finanças e orçamento público e com as normas e princípios contábeis. Atualmente, encontra-se na 5ª edição, parte IV do MCASP, e sua utilização se dá de forma obrigatória por todos os entes da Federação, exceto as estatais independentes cuja utilização é facultativa, conforme a Portaria STN 753, de 21 de dezembro de 2012, que estipula um prazo até o término do exercício de 2014 para que isso seja realizado de fato.

O Plano de Contas de qualquer entidade é a estrutura básica da escrituração contábil, formada por um conjunto de contas previamente estabelecido, que permite obter as informações necessárias à elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis conforme as características gerais da entidade, possibilitando a padronização de procedimentos contábeis. (STN, 2012)

A estrutura conceitual do plano de contas terá base na teoria patrimonialista visando à evidenciação dos elementos patrimoniais, a compreensão da composição patrimonial e a demonstração de todos os bens, direitos e obrigações da entidade (PCASP, 2012, p.8)

Segundo a Teoria Patrimonialista, o objeto de estudo da contabilidade é o patrimônio e que a finalidade contábil é a administração do mesmo. O patrimônio pode ser compreendido pela sua situação estática, pela sua situação dinâmica e pela sua representação quantitativa e qualitativa. De acordo com essa teoria as contas são classificadas em:

- i. Contas patrimoniais: representam a situação estática, ou seja, o patrimônio, os elementos ativos e passivos, que são os bens, direitos, obrigações com terceiros e o patrimônio líquido;
- ii. Contas de resultado: representam a situação dinâmica e as variações patrimoniais, ou seja, as contas que alteram o patrimônio líquido e demonstram o resultado do exercício. (PCASP, 2012)

As principais diretrizes do PCASP, segundo o MCASP (2012), envolvem: padronização dos registros contábeis das entidades do setor público; harmonização dos procedimentos contábeis com os princípios e normas de contabilidade; adoção de estrutura codificada e hierarquizada em classes de contas, contemplando as contas patrimoniais; flexibilidade para que os entes detalhem os níveis inferiores das contas a partir do nível seguinte ao padronizado; controle do patrimônio e dos atos de gestão que possam afetá-lo, assim como do orçamento público, demonstrando a situação econômico-financeira da entidade; possibilidade de extração de informações de modo a atender seus usuários.

Conforme as NBCASP, o sistema contábil público estrutura-se nos seguintes subsistemas:

- a) Subsistema de Informações Orçamentárias – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária.
- b) Subsistema de Informações Patrimoniais – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações do patrimônio público.
- c) Subsistema de Custos – registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos.
- d) Subsistema de Compensação - registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

No Plano de Contas Aplicado ao Setor Público as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam, divididas por contas :

- a) Contas com Informações de Natureza Patrimonial: são as contas que registram, processam e evidenciam os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público, representadas pelas contas que integram o Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) e Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA);
- b) Contas com Informações de Natureza Orçamentária: são as contas que registram, processam e evidenciam os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, representadas pelas contas que registram aprovação e execução do planejamento e orçamento.
- c) Contas com Informações de Natureza Típica de Controle: são as contas que registram, processam e evidenciam os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como outras que tenham função precípua de controle, seja para fins de elaboração de informações gerenciais específicas, acompanhamento de rotinas, elaboração de procedimentos de consistência contábil ou para

registrar atos que não ensejaram registros nas contas patrimoniais, mas que potencialmente possam vir a afetar o patrimônio. (PCASP, 2012, p. 15).

Diferentemente do PCAF, o PCASP está dividido em 8 classes, conforme quadro 4:

Quadro 4 - Estrutura Básica Atual do PCASP

CONTAS PATRIMONIAIS	
1 Ativo	2 Passivo
1.1 Ativo Circulante	2.1 Passivo Circulante
1.2 Ativo Não Circulante	2.2 Passivo Não Circulante
	2.3 Patrimonio Líquido
CONTAS DE RESULTADO	
3 Variação Patrimonial Diminutiva	4 Variação Patrimonial Aumentativa
3.1 Pessoal e Encargos	4.1 - Impostos, taxas e Contribuições de Melhoria
3.2 Benefícios Previdenciários e Assistenciais	4.2 - Contribuições
3.3 Uso De Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo	4.3 Exploração e venda de bens, serviços e direitos
3.4 Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	4.4 Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras
3.5 Transferências Concedidas	4.5 Transferências Recebidas
3.6 Desvalorização e Perda De Ativos	4.6 Valorização e Ganhos Com Ativos
3.7 Tributárias	4.9 Outras Variações Patrimoniais Aumentativas
3.9 Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	
CONTAS DE CONTROLE ORÇAMENTÁRIO	
5 Controles de Aprovação do Planejamento e Orçamento	6 Controles de Execução do Planejamento e Orçamento
5.1 Planejamento Aprovado	6.1 Execução do Planejamento
5.2 Orçamento Aprovado	6.2 Execução do Orçamento
5.3 Inscrição Restos a Pagar	6.3 Execução do Restos a Pagar
CONTAS DE CONTROLE DE ATOS POTENCIAIS	
7 Controles Devedores	8 Controles Credores
7.1 Atos Potenciais	8.1 Execução dos Atos Potenciais
7.2 Administração Financeira	8.2 Execução da Administração Financeira
7.3 Dívida Ativa	8.3 Execução da Dívida Ativa
7.4 Riscos Fiscais	8.4 Execução dos Riscos Fiscais
7.8 Custos	8.8 Apuração dos Custos
7.9 Outros Controles	8.9 Outros Controles

Fonte: Adaptado de PCASP, 2012

Uma diferença substancial entre um plano de contas e outro reside no fato de que o novo Plano de Contas possui em sua estrutura duas classes diferentes do plano anterior: (3) e (4), representando as variações patrimoniais, que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado. Possui também, dentre suas mudanças, a existência de duas classes a

mais: (7) e (8), que são classes pertencentes às Contas de Controle de Atos Potenciais, ou sejam, possuem a função precípua de controle.

Os níveis de desdobramento do atual PCASP encontram-se discriminados abaixo em 7 níveis:

X . X . X . X . X . XX . XX

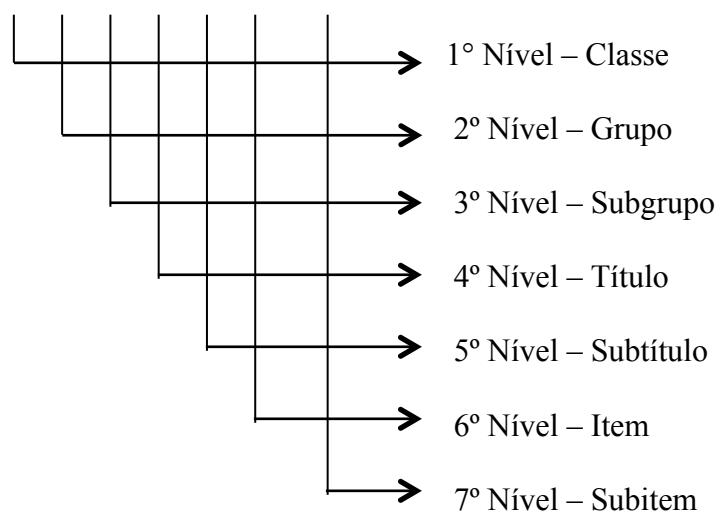


Ilustração 5 – Níveis de Desdobramento PCASP

Fonte: (STN, 2012)

É possível observar através do novo esquema de Níveis de Desdobramento que o antigo Código Variável não é integrado mais visivelmente à ilustração. A Conta Corrente continua existindo, porém de forma subentendida no Plano de Contas. Cada ente pode criar além dos 7 níveis já existentes, outros com contas próprias inerentes a sua organização.

Outra modificação se deu em 2009, na Resolução CFC no. 1268 que excluiu o Sistema Financeiro da estrutura da norma, e, em 2013, a Resolução CFC no. 1437 adicionou o Sistema de Custos, também na estrutura da norma, que até então não existia de forma efetiva na Contabilidade Pública. Essas modificações ocorreram mesmo só no texto da norma, pois o Sistema Financeiro continua existindo de forma prática na Contabilidade Pública atualmente e a ideia de apuração de Custos também não é algo novo.

As contas patrimoniais se relacionam com os subsistemas financeiro e patrimonial, segregando o ativo e passivo financeiros, conforme estabelecido na Lei no 4.320/1964 para cálculo do superávit financeiro no Balanço Patrimonial. O novo plano de contas remete às Demonstrações Contábeis uma visão diferente da que vinha sendo adotada pela Contabilidade através do Regime Misto. Portanto, o foco do trabalho está em analisar o Balanço Patrimonial

da União, na busca de identificar os possíveis reflexos que sinalizem o novo processo de tratamento das informações no setor público com base no Regime de Competência.

4.2 Balanço Patrimonial (BP)

As demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. Especificamente, o objetivo das demonstrações contábeis destinadas a atender propósitos gerais sob a ótica do setor público deve ser o de proporcionar informação útil para a tomada de decisão, e para demonstrar a existência da *accountability* da entidade quanto aos recursos que lhe foram confiados, fornecendo informações sobre fontes, destinação e uso de recursos financeiros, sobre como a entidade financiou suas atividades e reuniu os recursos financeiros necessários e sobre sua condição financeira em meio às mudanças adotadas pela entidade. (NBC TSP, 2012)

As demonstrações contábeis assumem papel fundamental, por representarem importantes saídas de informações geradas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público. (STN, 2012)

De acordo com o PCPR (2013), as Demonstrações Contábeis da União (DCON) foram elaboradas em consonância com os dispositivos da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, do Decreto-Lei no 200, de 25 de fevereiro de 1967, Decreto no 93.872, de 23 de dezembro de 1986, Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, Disposições do Conselho Federal de Contabilidade em cumprimento aos Princípios de Contabilidade; Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP - NBC-T 16).

A Parte V do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, instituído pela Portaria STN no. 437/2012, tem como objetivo padronizar os conceitos, as regras e os procedimentos relativos às demonstrações contábeis do setor público a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, permitindo a evidenciação e a consolidação das contas públicas em âmbito nacional, em consonância com os procedimentos do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

O manual observa os dispositivos legais que regulam o assunto, como a Lei nº 4.320/1964, a Lei Complementar nº 101/2000, e também as disposições do Conselho Federal de Contabilidade relativas aos Princípios de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras

de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT 16) para dispor sobre as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. (STN, 2012)

Em conformidade com o texto da NBC T 16.6, as demonstrações contábeis apresentam informações extraídas dos registros e dos documentos que integram o sistema contábil da entidade, devendo conter a identificação da entidade do setor público, da autoridade responsável e do contabilista e serem divulgadas com a apresentação dos valores correspondentes ao período anterior.

De acordo com a Lei nº 4.320/1964, art. 101, “os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, além de outros quadros demonstrativos”. Assim, as demonstrações contábeis das entidades definidas no campo de aplicação da contabilidade do setor público, instituídas tanto pela Lei 4.320/1964 quanto presentes no MCASP, são:

- a) Balanço Patrimonial (BP);
- b) Balanço Orçamentário (BO);
- c) Balanço Financeiro (BF);
- d) Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP);
- e) Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC);
- f) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL);
- g) Notas Explicativas (NE)

Objeto desse estudo de caso, o Balanço Patrimonial pode ser definido, em linhas gerais, como sendo a relação entre os ativos, passivos e patrimônio líquido de uma entidade em uma data específica, culminando em uma demonstração da posição patrimonial e financeira da entidade.

O quadro abaixo apresenta outras definições do Balanço Patrimonial:

Quadro 5 – Definições de Balanço Patrimonial

Franco (1989, p.39)	Balanço Patrimonial é a representação sintética dos elementos que formam o patrimônio, evidenciando a diferencial que completa a equação entre seus valores positivos e negativos.
Santos et al. (2003, p.77)	O balanço patrimonial é uma demonstração contábil, obrigatória, sendo uma apresentação sintética e ordenada do saldo monetário de todos os valores integrantes do patrimônio da companhia, em determinada data, num sentido estático.
Ribeiro (2008, p.39)	O balanço patrimonial é uma demonstração financeira (contábil) que evidencia de forma qualitativa e quantitativa, em uma determinada data, a situação patrimonial e financeira de uma entidade.
Iudícibus, Marion e Faria (2009, p.161)	O balanço patrimonial é a peça contábil que retrata a posição (saldo) das contas de uma entidade após todos os lançamentos das operações de um período terem sido feitos, após todos os provisionamentos (depreciação, devedores duvidosos, etc.) e ajustes, bem como após o encerramento das contas de receita e despesa também terem sido executados.

Fonte: Oliveira e Silva (2012)

Os componentes integrantes do Balanço Patrimonial aplicado no setor público foram inicialmente dispostos na Lei nº 4.320/1964, mais especificamente no art. 105, que determinou:

“Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará:

- I - O Ativo Financeiro;
- II - O Ativo Permanente;
- III - O Passivo Financeiro;
- IV - O Passivo Permanente;
- V - O Saldo Patrimonial;
- VI - As Contas de Compensação.

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamentos que independam de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.”

O atual Balanço Patrimonial segue o viés orçamentário e separa as contas em Financeiro e Não Financeiro com o objetivo de evidenciar o superávit financeiro que será a fonte de recursos para o orçamento do próximo exercício. Já a nova estrutura do Balanço Patrimonial proposta pela MCASP e IPSAS procura uma abordagem voltada para a evidenciação patrimonial, através do regime de competência, cujas contas são classificadas em Circulantes e Não Circulantes, conforme Anexos A e B, respectivamente.

De acordo com a IPSAS 1, a demonstração da posição financeira (Balanço Patrimonial) deve incluir, no mínimo, os itens que apresentam os seguintes montantes:

- (a) ativo imobilizado;
- (b) propriedades para investimento;
- (c) ativos intangíveis;
- (d) ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas (e), (g), (h) e (i));
- (e) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- (f) estoques;
- (g) valores a receber de transações sem contraprestação (impostos e transferências);
- (h) contas a receber de transações com contraprestação;
- (i) caixa e equivalentes de caixa;
- (j) tributos e transferências a pagar;
- (k) contas a pagar oriundas de transações com contraprestação;
- (l) provisões;
- (m) passivos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas (j), (k) e (l));
- (n) participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro dos ativos líquidos / patrimônio líquido; e
- (o) ativos líquidos / patrimônio líquido atribuíveis aos proprietários da entidade controladora. (IPSAS 1, 2010)

Antes de iniciar a análise de cada grupo do BGU, é necessário observar primeiramente que o modelo proposto pela Lei 4.320/64 trazia as contas classificadas em Ativo Financeiro e Passivo Financeiro, Ativo Permanente e Passivo Permanente. No entanto, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) adotou nova metodologia e promoveu alterações na estrutura do Balanço Patrimonial, em que o Ativo Permanente e Passivo Permanente passaram a se chamar Ativo não Financeiro, que depende de autorização legislativa, e Passivo não Financeiro, constituído pela dívida fundada e demais passivos que dependem de autorização legislativa para serem amortizados ou resgatados. O saldo patrimonial passou a ser o Patrimônio Líquido e constar da coluna do Passivo (PCPR, 2013). Dessa forma, tanto o Balanço da União de 2007 assim como o de 2013, objetos desse Estudo de Caso, ainda estão estruturados conforme a Lei 4.320/64, quando se trata de Ativo e Passivo Financeiros, mas aderem também a alteração feita pela STN de Permanente para Não Financeiro.

4.2.1 Ativo Financeiro

O primeiro grupo exibido no Balanço Patrimonial da União é o do Ativo Financeiro. Como anteriormente discutido, os Ativos Financeiros compreendem as contas e valores realizáveis independente de autorização orçamentária. No caso do Balanço da União, o Ativo Financeiro é composto por 3 subgrupos: Disponível, Créditos em Circulação e Ativo Financeiro a Longo Prazo.

O subgrupo “Disponível” engloba contas de liquidez imediata, que são aquelas facilmente convertíveis em dinheiro efetivo sem perda em seu valor, tais como: Disponível em Moeda Nacional e Estrangeira. Compõem o subgrupo “Créditos em Circulação” tais contas: Créditos a Receber, Recursos da União, Limite de Saque, entre outras. E por fim, o subgrupo “Ativo Financeiro de Longo Prazo” é formado por: Créditos da União, Depósitos a Longo Prazo e Créditos a Receber Longo Prazo. O Anexo C deste trabalho apresenta as contas em sua estrutura completa.

Quadro 6 – Grupo Ativo Financeiro

ATIVO	
TITULOS 2007	TITULOS 2013
ATIVO FINANCEIRO	ATIVO FINANCEIRO
DISPONIVEL	DISPONIVEL
CREDITOS EM CIRCULAÇÃO	CREDITOS EM CIRCULAÇÃO
ATIVO FINANCEIRO A LONGO PRAZO	ATIVO FINANCEIRO A LONGO PRAZO

Fonte: BGU (2007) e BGU (2013)

Como apresentado no quadro 6, de uma forma resumida, é possível observar que tanto em 2007 quanto em 2013, o Ativo Financeiro representa duas informações de forma semelhante. Não há adição nem subtração de contas de um período para o outro. Pode-se deduzir que o processo de evidenciação é bastante fidedigno.

4.2.2 Ativo Não Financeiro

O Ativo Não Financeiro é representado no Balanço da União por três grandes grupos, conforme a ilustração abaixo:

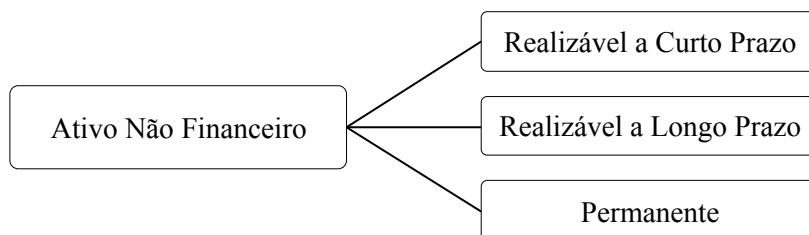


Ilustração 6 – Estrutura Ativo Não Financeiro

Fonte: BGU (2007) e BGU (2013)

4.2.2.1 Realizável a Curto Prazo

O primeiro grande subgrupo pertencente ao Ativo Não Financeiro é representado pelo “Realizável a Curto Prazo”. Sua estrutura é formada pelas contas: Créditos em Circulação, Bens e Valores em Circulação e Valores Pendentes a Curto Prazo.

No quadro 7 abaixo é possível verificar que existem contas pertencentes ao exercício de 2013 que não faziam parte do Balanço de 2007. Isso se deve ao fato da nova visão adotada pela STN na busca da melhoria da informação contábil e implementação do regime de competência.

Quadro 7 – Subgrupo Realizável a Curto Prazo

ATIVO NÃO FINANCEIRO	
TÍTULOS 2007	TÍTULOS 2013
REALIZAVEL A CURTO PRAZO	REALIZAVEL A CURTO PRAZO
CREDITOS EM CIRCULACAO	CREDITOS EM CIRCULACAO
	PROVISAO P/ CREDITOS TRIBUTARIOS PRESC
	CREDITOS TRIBUTARIOS A RECEBER
	PROVISAO P/ CREDITOS TRIBUTAR A REC
BENS E VALORES EM CIRCULACAO	BENS E VALORES EM CIRCULACAO
	PROVISAO PARA PERDAS PROVAVEIS
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO
	CUSTOS A APROPRIAR

Fonte: BGU (2007) e BGU (2013)

Segundo a definição contida no MCASP (2012), as provisões são obrigações existentes da entidade provenientes de eventos passados e que se espera, no futuro, uma saída de fluxo de recursos relacionados a benefícios econômicos ou potencial de serviços, com a característica de terem algum grau de incerteza quanto a valor e data prevista de pagamento. Ou seja, as contas Provisão para Créditos Tributários Prescritos, Provisão para Créditos Tributários a Receber e Provisão para Perdas Prováveis foram contabilizadas como uma forma de precaução das entidades públicas quanto à incerteza de recebimento no futuro ou consumo involuntário de seus bens ou serviços, dados pela perda.

A conta Créditos Tributários a Receber compreende os valores relativos a créditos a receber oriundos das variações patrimoniais aumentativas tributárias, realizáveis no curso do exercício social subsequente. Os tributos envolvidos nessa conta são: impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

A STN publicou, em 2011, a macrofunção “02.03.33 – Crédito Tributário a Receber e Provisão” do Manual Siafi, que trata dos procedimentos para registro da apropriação de créditos tributários a receber e constituição da respectiva provisão, na administração pública direta da União, suas autarquias e fundações. (PCPR, 2013)

Outro fato importante sobre os Créditos Tributários é que eles sofreram, de certa forma, grande influência dos efeitos da aplicação do regime de competência, pois seu registro contábil tenta melhorar o processo de mensuração. Isso permitiu o reconhecimento do fato gerador no momento em que ele ocorre, independentemente do seu recebimento, refletindo assim essa informação diretamente no Balanço Patrimonial da União.

Conforme MCASP, nas empresas privadas, a principal medida de desempenho é o lucro, já nas instituições públicas é o custo. A característica mais relevante da informação de custos é a comparabilidade, sendo obtida por meio da aplicação de modelo comum na obtenção da informação. A informação de custos no setor público, ao materializar o processo de *accountability*, melhora a transparência, pois possibilita que o conjunto da sociedade entenda com maior clareza a utilização dos recursos públicos. (STN, 2012) No Balanço de 2013 é possível constatar a existência da conta Custos a Apropriar que não constava em 2007.

4.2.2.2 Realizável a Longo Prazo

O segundo grupo pertencente ao Ativo Não Financeiro é o Realizável a Longo Prazo, estruturado com os subgrupos: Depósitos Realizáveis a Longo Prazo e Créditos Realizáveis a

Longo Prazo. No quadro 8 é possível observar os componentes existentes em 2013 que não estavam presentes em 2007.

Quadro 8 – Subgrupo Realizável a Longo Prazo

ATIVO NÃO FINANCEIRO	
TITULOS 2007	TITULOS 2013
REALIZAVEL A LONGO PRAZO	REALIZAVEL A LONGO PRAZO
DEPOSITOS REALIZAVEIS A LONGO PRAZO	DEPOSITOS REALIZAVEIS A LONGO PRAZO
CREDITOS REALIZAVEIS A LONGO PRAZO	CREDITOS REALIZAVEIS A LONGO PRAZO
	DIVIDA ATIVA (LP)
	PROVISAO PARA DIVIDA ATIVA (LP)
	CREDITO TRIBUTARIO A RECEBER (LP)
	PROVISAO PARA CREDIT TRIBUT A RECEBER (LP)

Fonte: BGU (2007) e BGU (2013)

A conta chamada de Dívida Ativa é composta por todos os créditos da União, sejam eles de natureza tributária ou não-tributária, regularmente inscritos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Segundo a Lei 4.320/64, Art. 39 § 2º, a Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, entre outros.

A inscrição de créditos em Dívida Ativa representa contabilmente um fato permutativo resultante da transferência de um valor não recebido no prazo estabelecido, dentro do próprio Ativo, contendo, inclusive, juros e atualização monetária ou quaisquer outros encargos aplicados sobre o valor inscrito em Dívida Ativa.

Assim como constituídas no Realizável a Curto Prazo, as Provisões destinadas à Dívida Ativa e ao Crédito Tributário a Receber, contas presentes no Realizável a Longo Prazo, são expectativas de obrigações ou perdas de ativos cujo objetivo é apropriar no resultado os custos e despesas prováveis a ocorrer no futuro, seguindo o regime de competência.

4.2.2.3 Permanente

O terceiro e último grupo pertencente ao Ativo Não Financeiro é o Permanente. Ele conta com os subgrupos: Investimentos, Imobilizado e Diferido no Balanço do exercício de 2007, com uma diferença para 2013, que passou a contar com o subgrupo Intangível dentro da estrutura do Permanente. É possível observar no quadro 9 que a conta Bens Intangíveis fazia

parte do Imobilizado nos Títulos de 2007. Já nos Títulos de 2013, ele representa um subgrupo dentro do Permanente.

Quadro 9 – Subgrupo Permanente

ATIVO NÃO FINANCEIRO	
TÍTULOS 2007	TÍTULOS 2013
PERMANENTE	PERMANENTE
INVESTIMENTOS	INVESTIMENTOS
IMOBILIZADO	IMOBILIZADO
BENS MOVEIS E IMOVEIS	BENS MOVEIS E IMOVEIS
TÍTULOS E VALORES	TÍTULOS E VALORES
DEPRECIACOES, AMORTIZACOES E EXAUSTOES	DEPRECIACOES, AMORTIZACOES E EXAUSTOES
BENS INTANGIVEIS	INTANGÍVEL
DIFERIDO	DIFERIDO

Fonte: BGU (2007) e BGU (2013)

Ao longo de anos, os entes públicos não se preocupavam em registrar a depreciação de seu Imobilizado, que é a perda do valor dos bens registrados no Ativo pelo uso, ação da natureza ou obsolescência, uma vez que essa contabilização não passava pela execução orçamentária nem era usada para tomada de decisão. Como não havia ênfase na busca da melhoria da informação nem envolvimento dos órgãos pertencentes à União, devido às dificuldades de mensuração da informação face ao seu tamanho e abrangência geográfica, a contabilização dessa conta ficava comprometida, tendo apenas alguns órgãos que se disponibilizavam fazer a depreciação de seus, conta essa que aparece no Balanço Patrimonial de 2007.

Em 2010, com a finalidade de evidenciar de forma fiel o Patrimônio da União, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) publicou a macrofunção “02.03.30 – Reavaliação, Redução a Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão na Administração Direta da União, suas Autarquias e Fundações” do Manual Siafi, que passou a orientar a contabilização da depreciação, amortização, exaustão, redução ao valor recuperável e reavaliação de itens do imobilizado (SIAFI, 2010)

Em 2011, deu-se início aos processos de reavaliação, redução a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão de aeronaves, embarcações, equipamentos de processamento de dados e veículos de tração mecânica. Em 2012, tais processos se estenderam para aparelhos e equipamentos de comunicação e máquinas e equipamentos industriais. Em 2013 começou a ocorrer a inclusão dos seguintes grupos de ativos: “Aparelhos, Equipamentos Médicos, Odontológicos, Laboratoriais e Hospitalares” e “Mobiliário em Geral”. Houve então incremento no item “Depreciação, Amortização e

Exaustão Acumuladas”, em 2013, na ordem de R\$ 8,6 bilhões, ou seja, os procedimentos de contabilização da depreciação, amortização e exaustão impactaram o patrimônio da União, com valores mais fidedignos, objeto até de notas explicativas específicas. (PCPR, 2013)

Outro item bastante relevante, presente nos dois Balanços, é o Ativo Intangível. Seu conceito reside em um ativo não monetário, sem substância física, identificável, controlado pela entidade e gerador de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. (STN, 2012)

O Pronunciamento Técnico do CPC 04 também define que para que um ativo seja classificado como intangível, ele deve ser separável, ou seja, separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais.

4.2.3 Passivo Financeiro

O segundo grupo que compõe o Balanço Patrimonial é o Passivo, que nessa estrutura, subdivide-se em Financeiro e Não Financeiro. Segundo a Lei 4.320/64, o “Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outras pagamento independente de autorização orçamentária”. Os valores e todas as contas que compõe esses dois grupos estão elencados nos Anexos C e D para consulta.

O grupo Passivo Financeiro é composto pelos subgrupos: Depósitos, Obrigações em Circulação, Valores Pendentes a Curto Prazo e Passivo Financeiro a Longo Prazo, conforme quadro 10 abaixo.

Quadro 10 – Grupo Passivo Financeiro

PASSIVO	
TITULOS – 2007	TITULOS - 2013
PASSIVO FINANCEIRO	PASSIVO FINANCEIRO
DEPOSITOS	DEPOSITOS
OBRIGACOES EM CIRCULACAO	OBRIGACOES EM CIRCULACAO
RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS
	COMPENSACAO PREVIDENCIARIA
	TERMO DE COMPROMISSO A PAGAR
	CONTRATOS DE SUBVENCAO A PAGAR
	TRANSFERENCIAS VOLUNTARIAS A PAGAR
	TERMOS DE CONCESSAO APOIO FIN A PAGAR
	TRANSFERENCIAS LEGAIS A PAGAR
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO
PASSIVO FINANCEIRO A LONGO PRAZO	PASSIVO FINANCEIRO A LONGO PRAZO

Fonte: BGU (2007) e BGU (2013)

Conforme a PCPR de 2013, o subgrupo “Obrigações em Circulação” representa 92% de todo o Passivo Financeiro e é composto pela conta “Restos a Pagar Processados”, que são aqueles em que a despesa orçamentária percorreu os estágios de empenho e liquidação, restando pendente apenas o estágio de pagamento. As contas que compõe esse subgrupo são obrigações existentes da União, tais como: Termo de Compromisso a Pagar, Contratos de Subvenção a Pagar, Transferências Voluntárias a pagar, Termos de Concessão a Pagar e Transferências Legais a Pagar. A conta “Compensação Previdenciária” é tratada pela Lei no 9.796/99, sendo conceituada como uma compensação financeira entre regimes de previdência fundamentada da contagem recíproca de tempo de serviço ou de contribuição

4.2.4 Passivo Não Financeiro

O Passivo Não Financeiro teve apenas sua nomenclatura alterada, pois manteve o mesmo conceito previsto no §4º do Art. 105 da Lei nº 4.320/1964 para o Passivo Permanente: “compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.” Dos Balanços apresentados no quadro 11, são mostrados os subgrupos que estruturam o Passivo Não Financeiro.

Quadro 11 – Grupo Passivo Não Financeiro

PASSIVO	
TITULOS - 2007	TITULOS - 2013
PASSIVO NAO FINANCEIRO	PASSIVO NAO FINANCEIRO
OBRIGACOES EM CIRCULACAO	OBRIGACOES EM CIRCULACAO
	FORNECEDORES A PAGAR
	ENCARGOS SOCIAIS A RECOLHER
	PESSOAL A PAGAR
	OBRIGACOES TRIBUTARIAS A PAGAR
OPERACOES ESPECIAIS	OPERACOES ESPECIAIS
	SUBVENCOES E DOACOES PARA INVESTIMENTO
	BENEFICIOS PREVIDENCIARIOS A PAGAR
EXIGIVEL A LONGO PRAZO	EXIGIVEL A LONGO PRAZO
	DIVERSAS PROVISÕES
	SUBVENCOES E DOACOES PARA INVESTIMENTO
RESULTADO DE EXERCICIOS FUTUROS	RECEITA DIFERIDA LIQUIDA
	RECEITA DIFERIDA
	CUSTO DIFERIDO

Fonte: BGU (2007) e BGU (2013)

Assim como no Passivo Financeiro, as diversas contas apresentadas no quadro 11 representam obrigações da União. Essas novas contas que aparecem na coluna do exercício de 2013 estão sendo contabilizadas agora devido à mudança de visão quanto à adoção do regime de competência na Contabilidade Pública. Um exemplo disso são as despesas com pessoal, geralmente identificadas no orçamento no momento do empenho. Porém ao adotar o regime de competência para os registros contábeis patrimoniais, as despesas referentes a férias e 13º salário serão apropriadas mensalmente, uma vez que esses fatos já ocorreram e já são devidos, independentemente das questões orçamentárias.

O subgrupo da Receita Diferida Líquida é o resultado da subtração entre as contas “Receita Diferida” e “Custo Diferido”. As receitas diferidas são aquelas recebidas antecipadamente por clientes e contabilizadas no Passivo da entidade. Já a conta de Custo Diferido é formado pelas despesas diferidas registradas contabilmente no exercício contábil a qual o Balanço se refere, mas que só ocorrem de fato no exercício seguinte à contabilização, ou seja, levando em conta o regime de competência.

4.2.5 Patrimônio Líquido

O Patrimônio Líquido/Saldo Patrimonial representa o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos conforme descrito no MCASP. Integram o Patrimônio Líquido da União: Patrimônio/Capital, as Reservas, os Resultados Acumulados, os Ajustes de Avaliação Patrimonial e do Patrimônio/Capital.

Quadro 12 – Grupo Patrimônio Líquido

PASSIVO	
TITULOS - 2007	TITULOS - 2013
PATRIMONIO LIQUIDO	PATRIMONIO LIQUIDO
PATRIMONIO/CAPITAL	PATRIMONIO/CAPITAL
	PATRIMONIO
	CAPITAL REALIZADO
	CAPITAL SOCIAL SUBSCRITO
	CAPITAL A REALIZAR
	COTAS EM TESOURARIA
RESERVAS	RESERVAS
LUCROS OU PREJUIZOS ACUMULADOS	RESULTADOS ACUMULADOS
	RESULTADO DO EXERCICIO
	RESULTADO DE EXERCICIOS ANTERIORES
	AJUSTES DE AVALIACAO PATRIMONIAL
AJUSTES DO PATRIMONIO/CAPITAL	AJUSTES DO PATRIMONIO/CAPITAL

Fonte: BGU (2007) e BGU (2013)

É possível observar no quadro 12 que os títulos de 2007, pertencentes ao Patrimônio Líquido, eram apenas o Patrimônio/Capital, as Reservas, os Lucros ou Prejuízos Acumulados e os Ajustes do Patrimônio Capital. Não existia a preocupação em evidenciar a realização do Capital como passa a existir no Balanço de 2013, onde o Capital se subdivide em Capital Social Subscrito, Capital a Realizar e Cotas em Tesouraria.

A conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados passou a ser chamado de Resultados Acumulados, evidenciando em separado duas contas: Resultado do Exercício e Resultado de Exercícios Anteriores. Isso demonstra a necessidade de qualificar a informação, mostrando o destino e a origem das contas públicas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os benefícios trazidos com a convergência no setor público são muitos, tais: a inserção da contabilidade brasileira nos padrões internacionais; implementação do sistema de custos, trazendo assim o registro dos custos dos bens e serviços públicos da forma mais evidenciada possível; a melhora da qualidade da informação contábil; e evidenciação, nas demonstrações contábeis, do impacto da gestão na variação do Patrimônio Líquido (PL).

Existem grandes desafios hoje para que essa implementação seja completa e atinja seus objetivos. O maior deles reside no fato da mudança de visão: da orçamentária para a patrimonialista. Dentre outros desafios, podemos destacar também: a necessidade de qualificação adequada aos servidores públicos; a necessidade de interligação entre os vários setores existentes em uma entidade pública para que a informação seja repassada com a mesma qualidade em que foi gerada e, como consequência disso, a necessidade do desenvolvimento de sistemas de informação adequados para comportar as mudanças e preparar as demonstrações nos moldes propostos.

Quanto aos registros contábeis, a Resolução CFC Nº. 1.132/08, destaca que eles devem ser realizados e os seus efeitos necessariamente evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária. Isso já demonstra um desprendimento quanto à visão orçamentária e começa a valorizar a visão mais patrimonialista quando coloca também que “o patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade”.

Quanto ao Plano de Contas, sua reestruturação foi precisa diante do novo enfoque patrimonial proposto à Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Ao longo do trabalho, foi possível observar que o plano de contas antigo, chamado de Plano de Contas da Administração Federal, apresentava em sua estrutura apenas duas classes de contas: Contas Patrimoniais e Contas de Resultado, que abrigavam as contas do Ativo, Passivo, Despesa, Receita, Resultado Diminutivo do Exercício e Resultado Aumentativo do Exercício. Em seus níveis de desdobramento, havia também um código variável representado pela conta corrente.

Já o novo plano de contas proposto, chamado de Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, adicionou mais duas novas classes de contas além das que já existiam. São elas: Contas de Controle Orçamentário e Contas de Controle de atos Potenciais. A novidade nas contas abrangidas por esses sistemas está na adição de mais duas contas pertencentes ao grupo de Controle de Atos Potenciais: a conta Controles Devedores e a Controles Credores.

As contas de Ativo Compensado e Passivo Compensado foram eliminadas no novo Plano de Contas assim como o código variável, que agora se encontra subentendido nos níveis de desdobramento. O novo Plano de Contas traz também o grupo Ativo Não-Circulante e Passivo Não-Circulante.

As classes da Despesa e da Receita também foram redefinidas em uma nova classificação nomeada: Variações Patrimoniais Diminutivas e Aumentativas, respectivamente. Segundo o novo Plano de Contas, essas são as Contas de Resultado, que juntamente com as contas do Ativo e Passivo, tem seus registros regidos pela lógica da Contabilidade Patrimonial e, portanto, adotam o Regime de Competência.

Quanto a adequação das novas Demonstrações Contábeis, a nova estrutura do Balanço Patrimonial apresenta uma mudança significativa quando comparado ao Balanço Patrimonial anterior: a alteração da classificação dos elementos patrimoniais em Circulante e Não-Circulante, diferente da classificação anterior que separava os ativos e passivos em Financeiro e Não Financeiro. Essa mudança atende as NBCASP os Princípios de Contabilidade e resgata o enfoque patrimonial do Balanço utilizado nas entidades do setor privado.

É necessário, entretanto, destacar que o Balanço da União de 2013, utilizado para análise desse trabalho, ainda se encontra com a classificação antiga no que se refere à Financeiro e Não Financeiro. Porém as diversas outras mudanças presentes na contabilização das contas, demonstra que esse Balanço já se propõe a elucidar as alterações propostas pela MCASP, pelo PCASP e pelas NBC Ts.

Portanto, esse trabalho constatou que o Balanço de 2013 evoluiu desde 2008, buscando apresentar o Ativo sob a visão do regime de competência, contabilizando contas como a de Créditos Tributários a Receber, Provisões, Custos, Dívida Ativa, aumento do Imobilizado e das Depreciações, evidenciação da conta do Intangível significando uma apresentação mais fidedigna da informação.

Apresentou também contas do Passivo que não constavam no Balanço de 2007 como Fornecedores a Pagar, Obrigações Tributárias a Pagar, Pessoal a Pagar, Receita e Custo Diferidos. Quanto ao Patrimônio Líquido, foi possível notar que a informação foi apresentada de forma mais clara ao segregar o Capital Realizado do Patrimônio, separando as contas de

Capital em Capital Subscrito, Capital a Realizar, Cotas em Tesouraria. Demonstrando também as contas de Reservas e de Ajustes de Avaliação Patrimonial.

Assim, é possível concluir que houve impacto no Balanço da União referente ao Exercício 2013 com a utilização do regime de competência pelo Governo Federal, já que as informações foram apresentadas seguindo a lógica da contabilidade patrimonial e buscando se aproximar dos modelos propostos pelas normas, manuais e resoluções citadas.

Por fim, recomenda-se que outras pesquisas estudem as demonstrações contábeis das entidades do setor público nos próximos anos à convergência, incluindo uma análise quantitativa, quando a adaptação das normas brasileiras aos padrões internacionais estiverem completas e o Balanço Geral da União publicado em 2015 estiver em novo formato, a fim de que elucidar o panorama completo de alterações pelas quais a Contabilidade do Setor Público teve que passar.

REFERÊNCIAS

- ALVES-MAZZOTTI, Alda Judith.; GEWANDSZNAJDER, Fernando. **O método nas ciências naturais e sociais: pesquisa quantitativa e qualitativa**. São Paulo: Pioneira, 1998.
- ARRUDA, Leonardo Garcia Pais de. **As alterações geradas pela aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade para o Setor Público NBC T 16**. 7º Simpósio de Ensino de Graduação - 7º Mostra Acadêmica UNIMEP, 2009. Disponível em: <<http://www.unimep.br/phpg/mostraacademica/anais/7mostra/4/290.pdf>> Acesso em: 14 abr. 2014.
- BACCI, João; PELEIAS, Ivam Ricardo. **Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade**. *Revista Administração On Line – FECAP* – v.5, n.3, p 39-54 jul/ago/set, 2004.
- BARBOSA, J. E.; DIAS, W. de O.; PINHEIRO; L. E. Taboada. **Impacto da Convergência para as IFRS na Análise Financeira: um estudo em empresas brasileiras de capital aberto**. *Contabilidade Vista e Revista*, Belo Horizonte, v.20, n.4, p.131-153, outubro/dezembro 2009.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.
- _____. Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009 – **Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providencias**.
- _____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 10 de janeiro de 2002.
- _____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 05 de maio de 2000.
- _____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.
- _____. Lei nº 9.796 de 5 de maio de 1999. **Dispõe sobre a compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social e os regimes de previdência dos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, nos casos de contagem**

recíproca de tempo de contribuição para efeito de aposentadoria, e dá outras providências.

_____. Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. **Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste – REPENEC e dá outras providências.**

_____. Presidência da República. **Prestação de Contas da Presidenta da República.** 2013. Brasília, abril de 2014.

BRUYNE, Paul et al. **Dinâmica de pesquisa em ciências sociais: os pólos da prática metodológica.** 2. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1982.

BUESA, Natasha Young. **A evolução histórica da contabilidade como ramo do conhecimento.** *Revista Eletrônica Gestão e Negócios*, v.1, n.1, 2010.

CARVALHO, Deusvaldo Resplande de. **Orçamento e contabilidade pública: teoria e questões.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica.** 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002

CFC, Conselho Federal de Contabilidade. **Manual de procedimentos contábeis para micro e pequenas empresas.** 5.ed. Brasília: CFC, 2002.

_____. NBC TSP 1. **Apresentação das Demonstrações Contábeis.** 2012.

_____. Resolução nº 1.111 de 29 de novembro de 2007. **Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.** Disponível em: < www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1111.doc>. Acesso em: 16 abr. 2014.

_____. Resolução nº 1.121 de 28 de março de 2008. **Aprova a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 16 maio 2014.

_____. Resolução nº 1.159 de 04 de março de 2009. **Aprova o Comunicado Técnico CT 01 que aborda como os ajustes das novas práticas contábeis adotadas no Brasil trazidas pela Lei no. 11.638/07 e MP no. 449/08 devem ser tratados.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 15 abr. 2014.

_____. Resolução nº 1.367 de 04 de março de 2009. **Altera o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93, aprovado pela Resolução CFC nº. 1.111/07.** Disponível em: < www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1367-2011.htm>. Acesso em: 16 abr. 2014.

_____. Resolução nº 1.328 de 18 de março de 2011. **Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade.** Disponível em: < <http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 16 abr. 2014.

_____. Resolução nº 1.128, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.**

_____. Resolução nº 1.129, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis.**

_____. Resolução nº 1.130, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.**

_____. Resolução nº 1.131, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.4 - Transações no Setor Público.**

_____. Resolução nº 1.132, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.5 - Registro Contábil.**

_____. Resolução nº 1.133, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis.**

_____. Resolução nº 1.134, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis.**

_____. Resolução nº 1.135, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno.**

_____. Resolução nº 1.136, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão.**

_____. Resolução nº 1.137, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.**

_____. Resolução nº 1.366, de 25 de novembro de 2011. **Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público.**

CPC. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis.** Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/>> Acesso em: 15 abr. 2014.

_____. **Conheça o CPC.** Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>> Acesso em: 15 abr. 2014.

_____. Pronunciamento Técnico CPC 26 de 02 de dezembro de 2011. **Apresentação das Demonstrações Contábeis. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 1 (IASB – BV 2011).** Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 16 maio 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas. 2003.

- CRUVINEL, Daniel Pereira; LIMA, Diana Vaz de. **Adoção do Regime de Competência sob a perspectiva das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade.** *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, v. 5, n. 3, art. 4, p. 69-85, set/dez. 2011.
- FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes; LIMA, Diana Vaz de; MOURA, Poliana Alves de Araújo. **Plano de Contas e Convergência aos Padrões Internacionais: Estudo Comparativo entre as Propostas dos Governos Brasileiro e Espanhol.** *Contabilidade, Gestão e Governança* - Brasília · v. 15 · n. 1 · p. 3 - 16 · jan/abr 2012
- FONSECA, João José Saraiva. **Metodologia da pesquisa científica.** Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.
- FRANCO, H. **Estrutura, análise e interpretação de balanços.** 15. ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo; **Organizadores. Métodos de Pesquisa.** Porto Alegre: Editora UFRGS, 2009.
- GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** São Paulo, Atlas, 2002.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991. 207 p.
- _____. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999
- _____. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. -. São Paulo: Atlas, 2007. 175p.
- GNISCI, Eduardo Francisco dos Santos. **A implementação do Sistema de Informação de Custos do Setor Público. O caso do Governo Federal.** 2010. 81 p. Dissertação (Mestre em Administração Pública) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2010.
- GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar.** Rio de Janeiro: Record, 1997.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** São Paulo: Atlas, 1991. 270 p.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial.** 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MELIS, F. **Storia della ragioneria – contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia econômica.** Dott. Cesare Zuffi – Editore. Bologna: Itália, 1950
- MINAYO, Maria Cecília de Souza; SANCHES, Odécio. **Quantitativo-qualitativo: oposição ou complementaridade?** *Caderno de Saúde Pública*, Rio de Janeiro, n.9, jul./set. 1993. p. 239-262.
- MIRANDA, Paula Medina Paiva. **Lei de Responsabilidade Fiscal.** 2013. 8 p. Trabalho (Pós-Graduação em Gestão Pública) – Faculdade Internacional Signorelli, Belo Horizonte, 2013.

- MOURA, Renilda de Almeida. **Princípios contábeis aplicados à contabilidade governamental: uma abordagem comparativa Brasil–Estados Unidos**. Tese (Mestrado em Contabilidade). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília, 2003.
- NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **A Reforma da Contabilidade Governamental Brasileira: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional**. Brasília: ESAF, 2007.
- NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008. 309p.
- OLIVEIRA, Amauri Gonçalves de; SILVA, Denis Rodrigues. **Balanço Patrimonial: mudanças estruturais do passado ao presente rumo ao processo de convergência às normas IFRS no Brasil**. Revista Científica Eletrônica de Ciências Sociais Aplicadas da Eduvale, Jaciara, MT, Ano V, Número 07, p. 19, novembro de 2012.
- PINSKY, Jaime. **As primeiras civilizações**. 21. ed. São Paulo: Contexto, 2003.
- PORTAL BRASIL. Governo, 2009. **Balanço Geral da União é prestação de Contas Anual do Governo**. Disponível em: <<https://www.brasil.gov.br/governo/2009/11/balanco-geral-da-uniao-e-prestacao-de-contas-anual-do-governo>> Acesso em: 10 de maio de 2014.
- PGFN. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAF/No. 510/2009. **Manifestação sobre aspectos jurídicos do Relatório de Acompanhamento da Secretaria de Macroavaliação Governamental do Tribunal de Contas de União, o qual tem por objetivo avaliar a legalidade de registros contábeis no SIAFI, bem como das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**.
- RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2004.
- RIBEIRO, Onis Moura. **Demonstrações financeiras: mudanças na Lei das sociedades por Ações– como era e como ficou**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- RUPPEL, Warren. **Gaap for governments interpretation and application of generally accepted accounting principles state and local governments**. New York: John Wiley & Sons, 2001.

SÁ, Antonio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Plano de contas**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1988.

SANTOS, J. L. dos et al. **Estudo comparativo do tratamento contábil dos prejuízos não realizados intercompanhias na consolidação nas normas brasileiras, internacionais e nos US-GAAP**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, n. 183, p. 95-109, maio/junho 2010.

_____. **Introdução à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos. **Escolas de Pensamento da Ciência Contábil - uma síntese de estudo**. Revista CADE-FMJ, São Paulo, v. 2, p. 9-29, 2000.

SÁ-SILVA, Jackson Ronie, ALMEIDA, Cristóvão Domingos de e GUINDANI, Joel Felipe. **Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas**. Revista Brasileira de História & Ciências Sociais, Ano I - Número I - Julho de 2009. Disponível em: <http://www.rbhcs.com:80/index_arquivos/Artigo.Pesquisa%20documental.pdf>. Acesso em 13 de abril de 2014.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SILVA, Rodrigo Antonio Chaves da. **Filosofia da Contabilidade**. 2012. Disponível em: <http://www.lopesdesa.com.br/wp-content/uploads/2012/03/FILOSOFIA-DACONTABILIDADE-Prof.-Rodrigo-Ant%C3%B4nio-OK.pdf> Acesso em: 12 mar. 2014.

SILVA, Romildo Araújo da. **Contabilidade Governamental**. Curso de especialização em Finanças Públicas. 2010. 129 f. Pós-graduação Lato Sensu (Concentração em Administração Orçamentário-Financeira) – Escola de Administração Orçamentária (ESAF), Brasília, 2010.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2007.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP**. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/contabilidade-publica/principais-publicacoes/mcasp> Acesso em: 14 abr. 2014.

_____. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP**. 5ª Edição. 2012. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/mcasp1> Acesso em: 12 abr. 2014.

_____. **Manual SIAFI Web**. Disponível: < http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/> Acesso em: 20 de maio de 2014.

_____. **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal. Modernização da Gestão Pública**. Cartilha. Disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/ipsas/cartilha.pdf> Acesso em: 25 abr. 2014.

_____. **Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)**. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pcasp> Acesso em: 28 de maio 2014.

_____. **Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Semana do Tesouro.** Cartilha. Manaus, 2009. Disponível em: < <http://www.sefaz.am.gov.br> > Acesso em: 27 maio. 2014.

_____. Portaria n. 833 de 16 de dezembro de 2011. **Revoga a IN nº 5, de 6 de novembro de 1996 e estabelece providências sobre o Manual Siafi.** Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_833_2011.pdf> Acesso em 25 de maio de 2014.

_____. **Sobre o Tesouro Nacional.** Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/web/stn/sobre-o-tesouro-nacional>> Acesso em 25 abr. 2014.

VERGARA, Sylvia Constant. **Tipo de Pesquisa em Administração.** Rio de Janeiro, n. 52, jun. 1990.

_____. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** São Paulo: Atlas, 1998.

VIEIRA, Luiz Mario. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: um estudo sobre a reestruturação do Plano de Contas e as Novas Demonstrações Contábeis.** 2010. 140 p. Dissertação (Mestre em Administração e Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2010.

WILGES, Ilmo José. **Noções de Direto Financeiro: o Orçamento Público.** Porto Alegre: Sagra-Luzzatto, 1995.

YASSUDA, Ricardo Yoshinobu. **Estudo da história da Contabilidade do Paleolítico Superior à doutrina neopatrimonialista: a evolução do pensamento científico e filosófico da Contabilidade.** 2004. 32 p. Monografia (Bacharel em Contabilidade) – Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas de Presidente Prudente, Faculdades Integradas “Antônio Enfrásio de Toledo”, São Paulo. 2004.

ZIVIANI, Juliardi. **Lei de Responsabilidade Fiscal: planejamento, controle, transparência e responsabilização.** Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 517, 6 dez.2004 . Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/6026>>. Acesso em: 12 abril. 2014.

ANEXO A – Estrutura atual Balanço Patrimonial

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO
ATIVO FINANCEIRO Disponível Caixa Bancos Conta Movimento Aplicações Financeiras Créditos em Circulação Salário-Família Salário-Maternidade Auxílio-Natalidade	PASSIVO FINANCEIRO Restos a Pagar Processados Não Processados Retenções de Terceiros Previdência Social Imposto de Renda Retido Consignações Diversas
ATIVO NÃO FINANCEIRO Circulante (menos o financeiro) Adiantamentos Concedidos Estoques de Material de Consumo Realizável a longo prazo Dívida Ativa Empréstimos Concedidos Ativo Permanente Bens Imóveis Bens Móveis	PASSIVO NÃO FINANCEIRO (PERM.) Circulante (menos o financeiro) Provisões Operações de Crédito Internas Exigível a Longo Prazo Operações de Crédito Internas Operações de Crédito Externas
ATIVO REAL (AF + ANF)	PASSIVO REAL (PF + PNF)
ATIVO COMPENSADO Responsabilidades por Tit., Valores e Bens Garantias de Valores Direitos e Obrigações Conveniadas Direitos e Obrigações Contratuais	PATRIMÔNIO LÍQUIDO Patrimônio Resultado Acumulado
ATIVO COMPENSADO Responsabilidades por Tit., Valores e Bens Garantias de Valores Direitos e Obrigações Conveniadas Direitos e Obrigações Contratuais	PASSIVO COMPENSADO Tit., Valores s/Responsabilidade Valores em Garantia Direitos e Obrigações Conveniadas Direitos e Obrigações Contratuais
TOTAL DO ATIVO	TOTAL DO PASSIVO

Fonte: Lei 4.320/64 - Anexo 14

ANEXO B – Nova estrutura do Balanço Patrimonial

<ENTE DA FEDERAÇÃO>					
BALANÇO PATRIMONIAL					
EXERCÍCIO:	MÊS:		EMIÇÃO:	PÁGINA:	
ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE Caixa e Equivalente de Caixa Créditos Realizáveis de Curto Prazo Demais Créditos e Valores de Curto Prazo Investimentos Temporários Estoques Variações Patrimoniais Diminutivas Pagas Antecipadamente ATIVO NÃO-CIRCULANTE Realizável a Longo Prazo Investimento Imobilizado Intangível			PASSIVO CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias a Pagar de Curto Prazo Empréstimos e Financiamentos de Curto Prazo Fornecedores e Contas a Pagar de Curto Prazo Obrigações Fiscais de Curto Prazo Demais Obrigações de Curto Prazo Provisões de Curto Prazo PASSIVO NÃO-CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias a Pagar de Longo Prazo Empréstimos e Financiamentos de Longo Prazo Fornecedores de Longo Prazo Obrigações Fiscais de Longo Prazo Demais Obrigações de Longo Prazo Provisões de Longo Prazo Resultado Diferido		
			TOTAL DO PASSIVO		
			PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
			ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
			Patrimônio Social/Capital Social Reservas de Capital Ajustes de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros Resultados Acumulados Ações/Cotas em Tesouraria		
			TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
TOTAL			TOTAL		
ATIVO FINANCEIRO			PASSIVO FINANCEIRO		
ATIVO PERMANENTE			PASSIVO PERMANENTE		
SALDO PATRIMONIAL					
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Saldo dos Atos Potenciais do Ativo			Saldo dos Atos Potenciais do Passivo		
TOTAL			TOTAL		

Fonte: MCASP, 2012.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

TULO	BALANÇO PATRIMONIAL - OFSS	EXERCÍCIO	MES
IBITITULO	UNIAO - DIRETA,INDIRETA E FUNDOS	2013	DEZEMBRO
GAO SUPERIOR		MISSAO	PAGINA
		31/01/2014	1

ATIVO		PASSIVO	
TITULOS	2013	2012	TITULOS
ATIVO	749.316.970.781,75	730.233.937.283,04	PASSIVO FINANCEIRO
	690.952.547.634,29	675.212.752.397,64	DEPOSITOS
	677.211.638.074,79	656.371.310.371,92	CONSIGNACOES
	13.740.909.559,50	18.841.442.025,72	RECURSOS DO TESOURO NACIONAL
	58.334.470.042,47	54.990.783.335,63	DEPOSITOS DE DIVERSAS ORIGENS
	22.767.566.751,86	16.960.669.765,91	DEPOSITOS COMPULSORIOS
	3.962.590.730,73	3.426.204.320,54	DEPOSITOS-BLOQUEIO DE TRANSF. CONSTITUICIONA
	1.165.947.143,59	908.750.982,87	OBRIGACOES EM CIRCULACAO
	100.494.899,50	400.736.547,87	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS
	1.416.228.220,47	1.396.788.795,50	FORNECEDORES - DO EXERCICIO
	27.839.466.903,49	30.649.432.803,44	FORNECEDORES - DE EXERC. ANTERIORES
	5.289.849.348,70	6.023.412.532,87	CONVENIOS A PAGAR
	520.240.352,67	661.009.034,96	CONTRATO DE PROGRAMA DE REPASSE A PAGAR
	19.553.388.493,57	20.648.396.848,68	COMPENSACAO PREVIDENCIARIA
	1.794.679.079,66	2.450.151.729,04	PESSOAL A PAGAR - DO EXERCICIO
	645.917.874,03	834.766.797,86	PESSOAL A PAGAR - DE EXERC. ANTERIORES
	35.391.754,86	31.695.860,03	PRECATORIOS
	1.082.175.392,83	1.248.200.119,50	ENCARGOS SOCIAIS A RECOLHER
	29.953.104,99	30.401.549,77	PROVISOES DIVERSAS
	PASSIVO	683.448,02	653.264,68
28.433.429,01		28.912.057,13	BENEFICIOS DIVERSOS A PAGAR
836.227,96		836.227,96	DEBITOS DIVERSOS A PAGAR
3.832.118.235.099,34		3.234.356.137.861,51	TERMOS DE PARCERIA A PAGAR
284.317.890.809,51		203.501.597.611,33	TERMO DE COMPROMISSO A PAGAR
263.063.034.644,39		183.136.483.140,96	CONTRATOS DE SUBVENCAO A PAGAR
991.734.993,30		1.040.774.163,22	TRANSFERENCIAS VOLUNTARIAS A PAGAR
-25.126.045,69		-24.973.581,48	CONTRATO DE REPASSE A PAGAR - SICONV
116.290.859,34		59.077.375,56	TERMOS DE CONCESSAO DE APOIO FIN. A PAGA
-4.310.870.792,73		-3.426.204.320,54	TRANSFERENCIAS LEGAIS A PAGAR
46.111.042,67		51.251.424,79	RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS
1.810.078.036,34		1.202.936.261,78	A LIQUIDAR
15.324.037.861,04		13.850.567.396,06	EM LIQUIDACAO
107.531.282.168,20		78.673.790.708,69	CREDORES DIVERSOS
34.892.891.255,25		25.643.404.463,79	VALORES EM TRANSITO EXIGIVEIS
81.687.251,46		114.946.815,79	RECURSOS ESPECIAIS A LIB. P/TRANSFERENCIA
-1.578.282,32		-1.578.282,32	RECURSOS A LIBERAR P/VINC. DE PAGAMENTO
105.713.344.277,79		108.500.234.635,51	RECURSOS A LIBERAR PARA PAGAMENTO DE RP
-13.589.774.798,15		-50.236.607.975,79	RECURSOS VINCULADOS - ENTIDADES TCT
15.918.930.577,15		12.172.450.768,17	OUTRAS OBRIGACOES A PAGAR
5.620.304.590,23	3.923.720.616,73	VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	
-101.901.975,47	-95.287.112,30	RESTITUICOES E COMPENSACOES	
-6.954.406.374,02	-8.312.020.216,70	RECEITAS REALIZAVEIS NO EXERCICIO SEGUINTE	



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

TULO	BALANÇO PATRIMONIAL - OFSS	EXERCÍCIO 2013	MES DEZEMBRO
BTÍTULO	UNIAO - DIRETA,INDIRETA E FUNDOS	EMISSAO	PAGINA
çGAO SUPERIOR		31/01/2014	2

ATIVO			PASSIVO	
TÍTULOS	2013	2012	TÍTULOS	2013 2012
BENS E VALORES EM CIRCULACAO	21.226.088.017,68	20.344.631.661,32	OUTROS VALORES PENDENTES	77.425,65 77.425,65
ESTOQUES	18.169.788.972,84	17.675.655.775,21	PASSIVO FINANCEIRO A LONGO PRAZO	16.307.696,49 16.307.696,49
TÍTULOS E VALORES	1.499.669.152,29	1.407.916.588,79	DEPOSITOS EXIGÍVEIS A LONGO PRAZO	16.307.696,49
MATERIAIS EM TRANSITO	1.561.328.745,74	1.263.948.630,83	PASSIVO NAO FINANCEIRO	3.142.132.411.370,04 2.996.801.129.769,86
PROVISAO PARA PERDAS PROVAVEIS	-4.698.853,19	-2.889.333,51	OBRIGACOES EM CIRCULACAO	525.234.453.167,91 525.234.453.167,91
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	28.768.147,44	20.482.809,05	FORNECEDORES A PAGAR	251.571.295,10 251.571.295,10
DESPESAS ANTECIPADAS	9.036.511,77	5.326.100,88	ENCARGOS SOCIAIS A RECOLHER	163.336.039,77 163.336.039,77
CUSTOS A APROPRIAR	3.108.767,76	3.593.110,48	PESSOAL A PAGAR	2.061.811.506,02 2.061.811.506,02
CREDITOS INSCRITOS EM DIVIDA ATIVA	16.622.867,91	11.563.597,69	PROVISOES	5.224.966.143,16 5.224.966.143,16
REALIZAVEL A LONGO PRAZO	2.589.294.777.156,40	2.207.538.842.611,72	OPERACOES DE CREDITO	573.572.145.010,12 573.572.145.010,12
DEPOSITOS REALIZAVEIS A LONGO PRAZO	473.175.426,27	473.770.616,34	INTERNAS	566.282.001.791,77 566.282.001.791,77
DEPOSITOS COMPULSORIOS	2.455.317,99	2.370.760,51	EXTERNAS	7.290.143.218,35 7.290.143.218,35
RECURSOS VINCULADOS	470.720.108,28	471.399.855,83	ADIANTAMENTOS DIVERSOS RECEBIDOS	339.161.696,79 339.161.696,79
CREDITOS REALIZAVEIS A LONGO PRAZO	2.588.821.601.730,13	2.207.065.071.995,38	OUTROS CREDITORES - ENTIDADES E AGENTES	7.112.400.377,26 7.112.400.377,26
CREDITOS DA UNIAO, ESTADOS E MUNICIPIOS	36.725.784.282,07	29.998.998.526,80	OUTROS DEBITOS A PAGAR	1.772.787.453,31 1.772.787.453,31
DEVEDORES - ENTIDADES E AGENTES	382.841.218,66	366.197.658,14	OBRIGACOES TRIBUTARIAS A PAGAR	3.458.189,22 3.458.189,22
EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS	1.329.776.632.361,69	1.225.461.712.932,30	PRECATORIOS A PAGAR (ANTERIORES 05/05/2000	631.163.053,56 631.163.053,56
CREDITOS A RECEBER	18.411.000.242,01	17.559.190.367,23	PRECATORIOS A PAGAR (A PARTIR 05/05/2000)	5.865.145.523,99 5.865.145.523,99
PROVISAO PARA PERDAS PROVAVEIS	-8.321.670.584,93	-7.018.123.223,94	RETIFICACAO DE RP NAO PROCESSADOS A LIQUID	-146.547.658.788,45 -146.547.658.788,45
PROVISAO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS - LP	-70.499.525.029,73	-74.688.835.229,15	ENTIDADES DE PREVIDENCIA COMPLEMENTAR	0,00 0,00
DIVIDA ATIVA (LP)	1.406.777.452.602,30	1.291.294.800.291,56	OPERACOES ESPECIAIS	2.208.062.164,26 2.208.062.164,26
PROVISAO PARA DIVIDA ATIVA (LP)	-1.027.990.160.801,52	-965.705.713.957,02	SUBVENCOES E DOACOES PARA INVESTIMENTO	9.296.340,12 9.296.340,12
CREDITO TRIBUTARIO A RECEBER (LP)	1.036.843.497.346,15	825.869.408.052,26	BENEFICIOS PREVIDENCIARIOS A PAGAR	3.408.322.193,56 3.408.322.193,56
PROVISAO PARA CREDITO TRIB. A RECEBER (L	-133.284.249.906,57	-136.072.563.422,80	RESULTADO NEGATIVO DO BACEN	9.900.594.568,26 9.900.594.568,26
PERMANENTE	958.505.567.133,43	823.315.697.638,46	RESIDUOS DE CONTRATOS LIQUIDADOS - FCVS	58.555.403.386,22 58.555.403.386,22
INVESTIMENTOS	295.162.235.933,78	286.189.940.547,71	EXIGIVEL A LONGO PRAZO	2.469.545.009.788,75 2.469.545.009.788,75
PARTICIPACAO SOCIETARIA	291.486.171.954,40	282.720.229.534,63	DEPOSITOS EXIGÍVEIS A LONGO PRAZO	31.627.830.054,31 31.627.830.054,31
PARTICIPACOES EM FUNDOS E CONDOMINIOS	2.980.693.455,50	2.853.616.101,91	OBRIGACOES EXIGÍVEIS A LONGO PRAZO	2.437.917.179.734,44 2.437.917.179.734,44
OUTROS INVESTIMENTOS	695.405.365,37	616.094.911,17	OPERACOES DE CREDITO - INTERNA	2.312.271.968.639,21 2.312.271.968.639,21
PROVISAO PARA PERDAS PROVAVEIS	-34.841,49	0,00	OPERACOES DE CREDITO - EXTERNA	85.192.411.248,71 85.192.411.248,71
IMOBILIZADO	661.797.004.011,51	536.184.785.402,77	OBRIGACOES LEGAIS E TRIBUTARIAS	8.230.303.558,39 8.230.303.558,39
BENS MOVEIS E IMOVEIS	676.794.374.706,27	542.600.861.068,72	OBRIGACOES A PAGAR	8.002.756.857,84 8.002.756.857,84
TÍTULOS E VALORES	9.068.858,61	9.068.858,62	DIVERSAS PROVISOES	24.103.857.120,63 24.103.857.120,63
DEPRECIACOES, AMORTIZACOES E EXAUSTOES	-15.006.439.553,37	-6.425.144.524,57	SUBVENCOES E DOACOES P/ INVESTIMENTOS	115.882.309,66 115.882.309,66
INTANGIVEL	1.528.756.112,95	921.587.142,26	RECEITA DIFERIDA LIQUIDA	2.021.666.813,20 2.021.666.813,20
DIFERIDO	17.571.075,19	19.384.545,72	RECEITA DIFERIDA	2.030.365.337,13 2.030.365.337,13
ATIVO REAL	4.581.435.205.881,09	3.964.590.075.144,55	CUSTO DIFERIDO	-8.698.523,93 -8.698.523,93
			PASSIVO REAL	3.203.239.609.514,74 3.203.239.609.514,74
			PATRIMONIO LIQUIDO	761.350.465.629,81 761.350.465.629,81
			PATRIMONIO/CAPITAL	762.532.775.603,73 762.532.775.603,73
			PATRIMONIO	745.312.228.650,49 745.312.228.650,49
			CAPITAL REALIZADO	17.220.546.953,24 17.220.546.953,24



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

TÍTULO	BALANÇO PATRIMONIAL - OFSS	EXERCÍCIO	2013	MES	DEZEMBRO
SUBTÍTULO	UNIAO - DIRETA,INDIRETA E FUNDOS	EMISSION	31/01/2014	PAGINA	3
ORGÃO SUPERIOR					

ATIVO		PASSIVO			
TÍTULOS		2012	2013	TÍTULOS	2012
ATIVO COMPENSADO				CAPITAL SOCIAL SUBSCRITO	20.708.504.294,30
COMPENSAÇÕES ATIVAS DIVERSAS				CAPITAL A REALIZAR	-167.313.810,00
RESPONSABILIDADES POR VALORES, TÍTULOS E B				COTAS EM TESOURARIA	-776.884.561,19
GARANTIAS DE VALORES				RESERVAS	8.247.154.686,56
DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONVENIADOS				RESULTADOS ACUMULADOS	-9.454.119.781,56
DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS				RESULTADO DO EXERCÍCIO	-835.668.947,81
OUTRAS COMPENSAÇÕES				RESULTADOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	-1.828.132.031,08
				AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	-7.008.829.344,90
				AJUSTES DO PATRIMÔNIO/CAPITAL	263.254.356,75
				SITUAÇÃO PATRIMONIAL ATIVA	0,00
				SITUAÇÃO PATRIMONIAL PASSIVA	4.704.408.047.920,56
				PASSIVO COMPENSADO	-4.704.408.047.920,56
				COMPENSAÇÕES PASSIVAS DIVERSAS	1.396.981.149.280,53
				VALORES, TÍTULOS E BENS SOB RESPONSABILIDADE	1.396.981.149.280,53
				VALORES EM GARANTIA	181.968.035.986,26
				DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONVENIADOS	337.761.535.025,71
				DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONTRATADAS	266.882.216.462,50
				COMPENSAÇÕES DIVERSAS	312.348.322.221,89
					298.021.039.584,17
ATIVO		5.978.416.355.161,62	5.103.684.055.484,74	PASSIVO	5.978.416.355.161,62

TULO		BALANÇO PATRIMONIAL CONSOLIDADO - OFSS		EXERCÍCIO		MES	
UBITÍTULO		UNIAO - ADMINISTRACAO DIRETA, INDIRETA E FUNDOS		2007		DEZEMBRO	
LGAO SUPERIOR				EMISSAO		PAGINA	
				31/12/2007		0042	
ATIVO		PASSIVO					
TITULOS	2007	2006	TITULOS	2007	2006		
ATIVO FINANCEIRO			PASSIVO FINANCEIRO				
DISPONIVEL	398.751.995.939,65	335.526.950.039,78	DEPOSITOS	105.200.097.630,79	78.218.366.398,21		
DISPONIVEL EM MOEDA NACIONAL	303.463.273.407,83	246.367.545.133,75	CONSIGNACOES	15.033.580.552,92	11.565.501.962,49		
DISPONIVEL EM MOEDA ESTRANGEIRA	297.521.745.202,33	237.436.061.587,69	RECURSOS DO TESOURO NACIONAL	179.954.415,42	137.021.329,65		
CREDITOS EM CIRCULACAO	5.941.528.205,50	8.931.483.546,06	DEPOSITOS DE DIVERSAS ORIGENS	269.103.274,93	122.900.724,15		
CREDITOS A RECEBER	95.197.017.007,46	89.155.315.402,75	DEPOSITOS COMPULSORIOS	14.493.129.487,82	11.214.205.074,60		
LIMITE DE SAQUE C/VINC.DE PAGAMENTO	7.653.321.388,30	6.127.248.886,44	OBRIGACOES EM CIRCULACAO	91.393.374,75	91.374.834,09		
LIMITE DE SAQUE BACEN	22.119.046.698,94	17.390.726.258,73	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	89.182.493.453,05	66.529.753.089,24		
RECURSOS DA UNIAO	298.341.695,04	545.016.544,96	FORNECEDORES - DO EXERCICIO	7.132.396.363,87	7.017.787.781,12		
DEPOSITOS REALIZAVEIS A CURTO PRAZO	27.361.701,24	64.720.514,70	FORNECEDORES - DE EXERC.ANTERIORES	725.516.476,63	967.690.239,55		
DEPOSITOS ESPECIAIS DO FAT	14.851.004.090,83	15.493.890.771,31	CONVENIOS A PAGAR	278.142.020,67	289.422.343,31		
BANCO DO BRASIL S/A	49.271.789.156,14	48.481.890.459,81	CONTRATO DE PROGRAMA DE REPASSE A PAGAR	3.857.335.505,75	2.602.638.641,77		
BANCO DO NORDESTE S/A	17.908.381.108,95	18.247.182.355,49	PRECATORIOS DE OCK A PAGAR	24.950.912,95	77.451.460,09		
BANCO NACIONAL DO DESENV ECONOMICO E SOCIAL	550.216.774,65	672.550.468,79	PESSOAL A PAGAR - DO EXERCICIO	33.819,30	33.819,30		
CAIXA ECONOMICA FEDERAL	25.817.269.738,35	25.149.055.249,26	PESSOAL A PAGAR - DE EXERC.ANTERIORES	266.407.980,19	267.165.049,11		
FINANCIADORA DE ESTUDOS E PROJETOS - FINEP	4.082.795.549,22	3.681.121.760,23	PRECATORIOS	19.826.583,69	12.323.796,44		
BANCO DA AMAZONIA	889.935.208,57	708.895.563,33	ENCARGOS SOCIAIS A RECOLHER	49.222.302,22	68.596.679,22		
VALORES EM TRANSITO REALIZAVEIS	23.190.776,40	23.085.062,71	PROVISOES DIVERSAS	81.797.600,70	71.725.695,31		
ATIVO FINANCEIRO A LONGO PRAZO	976.152.276,97	1.051.821.966,80	OBRIGACOES TRIBUTARIAS	7.688.618,11	31.489.103,52		
CREDITOS DA UNIAO, ESTADOS E MUNICIPIOS	91.705.524,36	4.089.503,28	BENEFICIOS DIVERSOS A PAGAR	283.788,09	4.178.365,87		
DEPOSITOS A LONGO PRAZO	219.529,87	0,00	DEBITOS DIVERSOS A PAGAR	636.358.303,60	1.484.806.833,81		
CREDITOS A RECEBER LONGO PRAZO	90.632.092,40	3.070.895,79	TERMOS DE PARCERIA A PAGAR	1.181.949.270,31	1.138.960.105,79		
ATIVO NAO FINANCEIRO	853.902,09	1.018.607,49	RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS	2.883.181,66	1.305.648,03		
REALIZAVEL A CURTO PRAZO	1.742.762.807.422,83	1.529.561.232.540,13	A LIQUIDAR	55.136.785.469,83	38.749.802.762,96		
CREDITOS EM CIRCULACAO	82.404.997.650,40	76.478.472.153,16	CREDORES DIVERSOS	55.136.785.469,83	38.749.802.762,96		
FORNECIMENTOS A RECEBER	70.468.583.529,15	62.702.130.309,44	VALORES EM TRANSITO EXIGIVEIS	1.652.164.329,09	1.219.318.371,24		
PROVISAO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS	589.087.427,68	567.642.386,87	RECURSOS ESPECIAIS A LIB.P/TRANSFERENCIA	12.808.293,42	2.312.838,85		
RECURSOS A RECEBER	-17.580.064,39	-13.724.892,10	RECURSOS A LIBERAR P/VINC.DE PAGAMENTO	2.487.697.784,33	1.522.517.033,53		
CREDITOS PARCELADOS	16.574.257,38	0,00	RECURSOS VINCULADOS - ENTIDADES TCT	22.246.930.454,63	17.530.092.153,52		
CREDITOS ADMINISTRATIVOS	9.596.582.566,83	6.781.742.199,48	OUTRAS OBRIGACOES A PAGAR	273.440.228,92	89.972.546,25		
DIVERSOS RESPONSABILIS	2.286.100,93	1.987.941,65	VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	240.270.528,96	239.449.081,60		
EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS	7.151.616.084,54	6.352.076.511,50	RESTITUICOES E COMPENSACOES	892.316.899,99	121.186.149,45		
ADIANTAMENTOS CONCEDIDOS	47.652.251.300,71	45.791.367.020,29	RECEITAS REALIZAVEIS NO EXERCICIO SEGUINTE	798.536.110,85	121.108.723,80		
RECURSOS VINCULADOS	3.786.347.437,06	1.899.992.651,40	RECEITAS PENDENTES DE REALIZACAO	93.703.363,49	68.208.904,11		
OUTROS CREDITOS EM CIRCULACAO	52.150.587,06	11.607.305,30	OUTROS VALORES PENDENTES	0,00	77.425,65		
PROVISAO PARA PERDAS PROVAVELIS CURTO PRAZO	3.778.613.745,13	2.382.953.027,96	PASSIVO FINANCEIRO A LONGO PRAZO	77.425,65	77.425,65		
PROVISAO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS	-166.783.068,82	-111.662.465,25	DEPOSITOS EXIGIVEIS A LONGO PRAZO	91.706.724,83	1.925.197,03		
BENS E VALORES EM CIRCULACAO	-1.972.562.844,96	-961.851.377,66	PASSIVO NAO FINANCEIRO	91.706.724,83	1.925.197,03		
ESTOQUES	11.936.414.121,25	13.776.341.843,72	DEBITOS POR INSUFICIENCIA DE CREDITOS/RECURS	1.820.508.652.840,44	1.696.869.839.974,11		
TITULOS E VALORES	8.631.173.429,37	10.077.909.125,39	OBRIGACOES EM CIRCULACAO	359.054.976.019,84	456.925.624.436,84		
MATERIAIS EM TRANSITO	2.971.065.782,40	3.486.069.369,51	DIVIDAS POR INSUFICIENCIA DE CREDITOS/RECURS	673.679.114,15	472.420.530,87		
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	334.174.909,48	212.363.348,82	PROVISOES	1.721.534.375,62	1.128.634.161,99		
DESPESAS ANTECIPADAS	6.071.473,29	22.983.557.206,66	OPERACOES DE CREDITO	344.016.006.303,73	451.872.124.410,42		
BENS/DIREITOS A INCORP. POR INSC. RP	2.651.209,39	3.065.579,15	INTERNAS	337.725.777.516,95	441.055.210.183,86		
CREDITOS INSCRITOS EM DIVIDA ATIVA	0,00	22.977.855.922,03	EXTERNAS	6.290.228.786,78	10.816.914.226,56		
REALIZAVEL A LONGO PRAZO	3.420.263,90	2.635.705,48	ADIANTAMENTOS DIVERSOS RECEBIDOS	211.906.744,14	169.702.538,50		
	1.304.715.256.636,99	1.112.215.700.621,26	OUTROS CREDORES - ENTIDADES E AGENTES	2.307.819.403,59	41.246.978,51		

TITULO		BALANCO PATRIMONIAL CONSOLIDADO - OFSS		EXERCICIO 2007		MES DEZEMBRO	
SUBTITULO		UNIAO - ADMINISTRACAO DIRETA, INDIRETA E FUNDOS		EMISSAO 31/12/2007		PAGINA 0043	
ORGAO SUPERIOR							
ATIVO		PASSIVO					
TITULOS		TITULOS					
DEPOSITOS REALIZAVEIS A LONGO PRAZO		242.216.669,17	272.318.973,20	OUTROS DEBITOS A PAGAR		59.474.919,283,39	542.819.424,03
DEPOSITOS COMPULSORIOS		3.250.802,98	3.387.400,78	OUTRAS OBRIGACOES TRIBUTARIAS		4.711.800,84	4.455.678,63
RECURSOS VINCULADOS		238.965.866,19	268.931.572,42	PRECATORIOS A PAGAR (ANTERIORES 05/05/2000)		98.368.709,63	46.738.652,51
CREDITOS REALIZAVEIS A LONGO PRAZO		1.304.473.039,967,82	1.111.943.381.648,06	PRECATORIOS A PAGAR (A PARTIR 05/05/2000)		5.682.815.754,58	2.647.482.061,38
CREDITOS DA UNIAO, ESTADOS E MUNICIPIOS		568.755.493.831,04	405.675.975.106,04	RETIFICACAO DE RP NAO PROCESSADOS A LIQUIDAR		-55.136.785.469,83	0,00
DEVEDORES - ENTIDADES E AGENTES		133.043.242.462,32	109.258.004.845,61	OPERACOES ESPECIAIS		1.551.219.916,63	1.912.587.653,06
EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS		610.488.650.873,56	578.556.246.387,76	EXIGIVEL A LONGO PRAZO		1.459.898.247.306,81	1.238.027.228.287,05
CREDITOS A RECEBER		15.363.786.288,94	31.704.340.689,88	DEPOSITOS EXIGIVEIS A LONGO PRAZO		22.509.559.548,10	20.812.175.217,10
PROVISAO PARA PERDAS PROVAVEIS		-4.456.715.667,71	-3.760.175.118,22	OBRIGACOES EXIGIVEIS A LONGO PRAZO		1.437.388.687.758,71	1.217.215.053.069,95
PROVISAO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS - LP		-18.721.418.467,41	-9.492.028.761,98	OPERACOES DE CREDITO - INTERNA		1.280.748.222.138,10	1.010.078.296.112,82
OUTROS CREDITOS		647,08	1.018.498,97	OPERACOES DE CREDITO - EXTERNA		99.640.875.706,68	128.890.748.352,75
PERMANENTE		355.636.481.662,15	317.883.502.559,05	OBRIGACOES LEGAIS E TRIBUTARIAS		28.970.658.545,59	5.480.276.528,13
INVESTIMENTOS		155.566.514.615,37	136.813.699.830,39	OBRIGACOES A PAGAR		27.883.132.429,78	5.413.648.842,15
PARTICIPACAO SOCIETARIA		155.107.496.905,32	136.287.589.276,96	OUTRAS OPERACOES EXIGIVEIS		145.798.938,56	67.352.083.234,10
OUTROS INVESTIMENTOS		545.277.850,41	649.358.176,10	RESULTADO DE EXERCICIOS FUTUROS		4.209.597,16	4.399.597,16
PROVISAO PARA PERDAS PROVAVEIS		-86.260.140,36	-123.247.622,67	RECEITAS DE EXERCICIOS FUTUROS		4.209.597,16	4.399.597,16
IMOBILIZADO		199.943.846.804,61	180.955.574.416,32	PASSIVO REAL		1.925.708.750.471,23	1.775.088.206.372,32
BENS MOVEIS E IMOVEIS		201.813.885.823,20	182.771.946.153,60	PATRIMONIO LIQUIDO		215.806.052.891,25	89.999.976.207,59
TITULOS E VALORES		9.073.418,73	9.073.418,74	PATRIMONIO/CAPITAL		176.850.963.791,73	-173.195.007.980,03
BENS INTANGIVEIS		31.916.889,41	32.821.368,51	RESERVAS		3.196.024.646,95	2.931.386.235,56
DEPRECIACOES, AMORTIZACOES E EXAUSTOES		-1.911.029.326,73	-1.858.266.524,53	LUCROS OU PREJUIZOS ACUMULADOS		35.759.064.452,57	260.263.572.983,06
DIFERIDO		126.120.242,17	114.228.312,34	AJUSTES DO PATRIMONIO/CAPITAL		0,00	24.969,00
ATIVO REAL		2.141.514.803.362,48	1.865.088.182.579,91	SITUACAO PATRIMONIAL ATIVA		2.633.259.671.610,34	0,00
ATIVO COMPENSADO		1.989.064.485.725,35	1.100.934.386.845,60	SITUACAO PATRIMONIAL PASSIVA		-2.633.259.671.610,34	0,00
COMPENSACOES ATIVAS DIVERSAS		1.989.064.485.725,35	1.100.934.386.845,60	PASSIVO COMPENSADO		1.989.064.485.725,35	1.100.934.386.845,60
RESPONSABILIDADES POR VALORES, TITULOS E BENS		52.097.132.566,55	53.067.262.578,49	COMPENSACOES PASSIVAS DIVERSAS		1.989.064.485.725,35	1.100.934.386.845,60
GARANTIAS DE VALORES		116.585.657.758,87	128.435.625.359,83	VALORES, TITULOS E BENS SOB RESPONSABILIDADE		52.097.132.566,55	53.067.262.578,49
DIREITOS E OBRIGACOES CONVENIADOS		274.579.668.078,48	234.114.770.789,78	VALORES EM GARANTIA		116.585.657.758,87	128.435.625.359,83
DIREITOS E OBRIGACOES CONTRATUAIS		340.049.625.621,54	219.715.600.495,81	DIREITOS E OBRIGACOES CONVENIADOS		274.579.668.078,48	234.109.770.789,78
OUTRAS COMPENSACOES		1.205.752.401.699,91	465.601.127.621,69	DIREITOS E OBRIGACOES CONTRATADAS		340.049.625.621,54	219.720.600.495,81
ATIVO		4.130.579.289.087,83	2.966.022.569.425,51	COMPENSACOES DIVERSAS		1.205.752.401.699,91	465.601.127.621,69
				PASSIVO		4.130.579.289.087,83	2.966.022.569.425,51

PAULO HENRIQUE FEIJO DA SILVA
COORDENADOR-GERAL DE CONTABILIDADE
CONTADOR - CRC - DF - 018805/0

PAULO HENRIQUE FEIJO DA SILVA
COORDENADOR-GERAL DE CONTABILIDADE
CONTADOR - CRC - DF - 018805/O